Liliana FELEAGĂ
Niculae FELEAGĂ
Luminița Mihaela DUMITRAȘCU

Contabilitate financiară conform IFRS

IFRS Financial Accounting

COLECȚIA CONTABILITATE
EDITURA ASE

Scanned by CamScanner

Liliana FELEAGĂ
Niculae FELEAGĂ
Luminița Mihaela DUMITRAȘCU

Contabilitate financiară conform IFRS

IFRS Financial Accounting

Colecția
Contabilitate

Editura ASE
București
2017

Scanned by CamScanner

Cuprins

Introducere **9**

Capitolul 1
Cadrul conceptual de raportare financiară **13**

Capitolul 2
Prezentarea situațiilor financiare **21**
IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare 21
IAS 7 Situația fluxurilor de trezorerie 33
IAS 33 Rezultatul pe acțiune 47
IAS 34 Raportarea financiară intermediară 51

Capitolul 3
Evaluarea și recunoașterea activelor **55**
IAS 16 Imobilizări corporale 55
IAS 38 Imobilizări necorporale 67
IAS 36 Deprecierea activelor 80
IAS 40 Investiții imobiliare 95
IFRS 5 Active necurente deținute în vederea vânzării și activități întrerupte 101
IAS 2 Stocurile 109

Capitolul 4
Evaluarea și recunoașterea datoriilor **117**
IAS 23 Costurile îndatorării 117
IAS 12 Impozitul asupra rezultatului 123
IAS 37 Provizioane, datorii și active contingente 133
IAS 17 Leasing 141
IFRS 16 Leasing 148
IAS 20 Contabilizarea subvențiilor publice și informații de furnizat privind ajutorul guvernamental 154

Capitolul 5
Evaluarea și recunoașterea veniturilor **161**
IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții 161

Bibliografie **165**

Scanned by CamScanner

Contents

Introduction **167**

Chapter 1
Conceptual Framework for Financial Reporting **171**

Chapter 2
Presentation of Financial Statements **177**
IAS 1 Presentation of Financial Statements 177
IAS 7 Statement of Cash flows 188
IAS 33 Earnings per Share 202
IAS 34 Interim Financial Reporting 205

Chapter 3
Measurement and Recognition of Assets **211**
IAS 16 Property, Plant and Equipment 211
IAS 38 Intangible Assets 222
IAS 36 Imparment of Assets 234
IAS 40 Property Investments 247
IFRS 5 Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations 252
IAS 2 Inventories 259

Chapter 4
Measurement and Recognition of Liabilities **267**
IAS 23 Borrowing Costs 267
IAS 12 Income Taxes 273
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets 282
IAS 17 Leases 290
IFRS 16 Leases 297
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance 302

Chapter 5
Measurement and Recognition of Revenue **309**
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers 309

Bibliography **313**

Scanned by CamScanner

Deşi unele aspecte sociale, economice şi culturale prezintă o anumită continuitate istorică, este evident că globalizarea ne afectează pe toţi. Textul următor, deşi conceput pentru contextul nord-american, descrie în mod elocvent lumea de azi: „Un individ bea cafea braziliană, dintr-o ceaşcă englezească şi mănâncă patiserie franţuzească, în timp ce stă aşezat pe un fotoliu danez, după ce s-a întors de la un film italian, în maşina sa germană. El îşi scoate stiloul japonez şi îi scrie prietenului său canadian despre oportunităţile în America. Care este naţionalitatea acestui individ?"[1]

Unul dintre domeniile cele mai afectate de globalizare este economia. Entităţile din diverse ţări sunt globalizate şi trebuie să comunice între ele într-un limbaj de afaceri comun. Cum contabilitatea reprezintă limbajul afacerilor, apare ca legitimă nevoia de a exista un set de standarde contabile universal acceptat, care să rezolve problema diversităţii practicilor contabile pe glob. În acest context, standardele internaţionale de raportare financiară (International Financial Reporting Standards: IFRS) devin din ce în ce mai mult un set de standarde acceptate la nivel global.

Standardele IFRS sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (International Accounting Standards Board: IASB), organism internaţional cu sediul la Londra.

Organismul internaţional de normalizare contabilă a fost creat în 1973 de reprezentanţii principalelor organizaţii contabile din Australia, Canada, Franţa, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Marea Britanie, Irlanda şi Statele Unite. El se numea, la vremea aceea, Comisia Internaţională a Normelor Contabile (International Accounting Standards Committee: IASC) şi avea ca rol să elaboreze şi să publice, într-un interes public, standarde contabile internaţionale, precum şi să asigure acceptarea şi aplicarea acestor standarde. Din 1983, toate organismele profesionale contabile membre ale Federaţiei Internaţionale a Contabililor (International Federation of Accountants: IFAC) au devenit membri IASC.

Pe parcursul existenţei sale, IASC a emis 41 de standarde contabile internaţionale (International Accounting Standards: IAS) şi un cadru conceptual pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Între timp, unele standarde IAS au fost abrogate, astfel încât, la 1 iunie 2017, mai erau în vigoare următoarele standarde:

[1] Mirza A. A., citat de Malciu L. şi Feleagă N., 2005, Reformă după reformă: Contabilitatea din România în faţa unei noi provocări, vol. 1, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare
IAS 2 Stocurile
IAS 7 Situația fluxurilor de trezorerie
IAS 8 Politici contabile, schimbări de estimări contabile și erori
IAS 10 Evenimente survenite după închiderea exercițiului
IAS 11 Contracte de construcții
IAS 12 Impozit pe profit
IAS 16 Imobilizări corporale
IAS 17 Leasing
IAS 18 Veniturile
IAS 19 Beneficiile angajaților
IAS 20 Contabilizarea subvențiilor publice și informații de furnizat privind ajutorul guvernamental
IAS 21 Efectele variației cursurilor monedelor străine
IAS 23 Costurile împrumuturilor
IAS 24 Informații de furnizat privind părțile afiliate
IAS 26 Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii
IAS 27 Situațiile financiare individuale
IAS 28 Investiții în societăți asociate și asocieri în participație
IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste
IAS 32 Instrumente financiare: prezentare
IAS 33 Rezultatul pe acțiune
IAS 34 Raportarea financiară interimară
IAS 36 Deprecierea activelor
IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente
IAS 38 Imobilizări necorporale
IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare
IAS 40 Investiții imobiliare
IAS 41 Agricultura

În 2001, în încercarea de a spori independența, legitimitatea și calitatea procesului de normalizare contabilă internațională, IASC a fost înlocuit cu IASB. Spre deosebire de predecesorul său, IASB nu are o relație specială cu profesia contabilă internațională. Membrii săi sunt indivizi numiți pe baza competențelor tehnice și a experienței anterioare și nu în calitate de reprezentanți ai unor organisme contabile naționale.

Standardele emise de IASB se numesc IFRS. Până la 1 iunie 2017, au fost emise următoarele standarde IFRS:

IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară

Scanned by CamScanner

IFRS 2 Plăţile în acţiuni
IFRS 3 Combinări de întreprinderi
IFRS 4 Contracte de asigurare
IFRS 5 Active necurente deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte
IFRS 6 Explorarea şi evaluarea resurselor minerale
IFRS 7 Instrumente financiare: informaţii de furnizat
IFRS 8 Segmente operaţionale
IFRS 9 Instrumente financiare
IFRS 10 Situaţiile financiare consolidate
IFRS 11 Angajamente comune
IFRS 12 Prezentarea intereselor existente în alte entităţi
IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă
IFRS 14 Conturi de amânare aferente activităţilor reglementate
IFRS 15 Venituri din contractele cu clienţii
IFRS 16 Leasing
IFRS 17 Contractele de asigurare

Termenul general de referenţial contabil IFRS cuprinde atât standardele internaţionale de raportare financiară (IFRS), cât şi standardele internaţionale de contabilitate (IAS).

În ultimul deceniu, popularitatea IFRS a crescut considerabil. Astfel, începând cu 1 ianuarie 2005, toate companiile cotate pe pieţele financiare din Uniunea Europeană au adoptat IFRS, pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate. În plus, IFRS au devenit obligatorii în multe ţări din Asia, Africa şi America Latină, iar ţări precum Australia, Noua Zeelandă, Hong Kong, Singapore şi Filipine au adoptat standarde contabile naţionale care reprezintă o copie fidelă a IFRS. În prezent, peste 120 de ţări aplică IFRS. Acest lucru îi face pe unii specialişti să spere că IFRS ar putea deveni, în timp, un Esperanto al contabilităţii internaţionale. Alţi specialişti sunt însă sceptici. Deoarece standardele IFRS sunt bazate pe principii, aplicarea lor poate varia de la o entitate la alta şi, mai ales, de la o ţară la alta. Factori specifici fiecărei ţări, precum sistemul economic, financiar, politic, juridic, social şi cultural, pot avea influenţă asupra contabililor şi pot conduce la atitudini şi raţionamente contabile diferite. Deşi se referă la diferenţele de atitudine faţă de lege, formula următoare poate fi uşor adaptată contabilităţii:[2] „În Germania, tot ceea ce nu este explicit autorizat prin lege este interzis. În Anglia, tot ceea ce nu este explicit interzis prin lege este permis. În Rusia, totul este interzis, inclusiv ceea ce este autorizat prin lege. În Italia, totul este permis, inclusiv ceea ce este interzis."

[2] Raffournier B., Haller A. şi Walton P., 1997, Comptabilité internationale, Vuibert.

Scanned by CamScanner

Altfel spus, este probabil ca tradiţiile contabile naţionale să continue să influenţeze comportamentul pe linie de raportare financiară, în ciuda adoptării generalizate a IFRS.[3] Totuşi, „dincolo de această genă contabilă, sistemul unei ţări depinde şi de apariţia unor fenomene particulare, precum şi de schimburile pe care aceasta le dezvoltă cu alte ţări. Marile întreprinderi din diverse ţări, marile grupuri şi întreprinderile multinaţionale sunt atinse puternic de fenomenul globalizării, ceea ce diminuează numărul de oaze contabile în care se respiră aerul particularităţilor şi culturii naţionale."[4]

Lucrarea de faţă are ca obiectiv să explice litera şi spiritul standardelor IFRS pentru profesioniştii contabili, dar şi pentru studenţii de la specializarea contabilitate, ajutându-i pe aceştia să dobândească abilităţi şi competenţe privind raportarea financiară conform IFRS şi instrumentarea contabilă a principalelor tranzacţii şi evenimente privind activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile entităţilor economice, în conformitate cu referenţialul internaţional. Nu au fost avute în vedere standardele legate de consolidare şi nici cele care tratează probleme particulare unor sectoare de activitate.

Majoritatea standardelor IFRS au fost emise şi, în unele cazuri remise, ca răspuns la un eveniment sau pentru a asigura o contabilizare şi o informare mai adecvată. În aceste condiţii, logica analizei standardelor în ordine numerică sau cronologică este greu de susţinut. Ca urmare, pentru a da mai multă coerenţă studiului standardelor IFRS, după prezentarea cadrului conceptual de raportare financiară, standardele analizate au fost grupate în următoarele categorii: raportare financiară; evaluarea şi recunoaşterea activelor; evaluarea şi recunoaşterea datoriilor; şi tratamentul veniturilor. Pentru toate aceste standarde, aspectele reglementare sunt însoţite de explicaţii analitice şi de numeroase studii de caz.

[3] Nobes C., 2006, The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda. Accounting and Business Research, 36(3), 233-245.

[4] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol I, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

1 Cadrul conceptual de raportare financiară

Cadrul conceptual de raportare financiară a fost publicat în 2010, înlocuind cadrul conceptual de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare emis de organismul internaţional de normalizare în 1989.

Cadrul conceptual defineşte conceptele care stau la baza întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare pentru utilizatorii externi. Scopul său este de:

- a asista Consiliul în elaborarea IFRS-urilor şi în revizuirea standardelor existente;
- a ajuta organismele naţionale de normalizare să îşi dezvolte propriile norme;
- a ajuta preparatorii de conturi să aplice IFRS şi să trateze subiecte care nu sunt încă dezvoltate de IFRS;
- a ajuta auditorii să exprime o opinie asupra conformităţii situaţiilor financiare cu IFRS; şi
- a ajuta utilizatorii să interpreteze informaţia conţinută în situaţiile financiare conforme cu IFRS.

Cadrul conceptual nu este însă un IFRS şi nimic din el nu reprezintă o derogare de la un standard IFRS specific.

Problemele pe care le tratează cadrul conceptual sunt: obiectivul informării financiare; caracteristicile calitative ale informaţiilor financiare; definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor pe baza cărora se întocmesc situaţiile financiare; şi conceptele de menţinere a capitalului.

Obiectivul informării financiare

Obiectivul informării financiare este de a furniza informaţii utile investitorilor şi creditorilor, pentru ca aceştia să adopte decizii, în calitate de furnizori de resurse pentru entitate.

Deciziile au în vedere cumpărarea, vânzarea sau păstrarea instrumentelor de capitaluri proprii şi furnizarea sau retragerea de împrumuturi bancare sau alte forme de credit. Astfel, decizia investitorilor de a cumpăra, vinde sau păstra instrumente de capital sau de datorii depinde de randamentul pe care ei îl aşteaptă de la investiţia în aceste instrumente (dividende, creşterea preţului de piaţă). În mod similar, decizia creditorilor de a acorda sau retrage împrumuturile depinde de plăţile sub formă de dobânzi sau alte randamente pe care ei le aşteaptă. Aşteptările investitorilor şi creditorilor referitoare la randament diferă în funcţie de modul în

Scanned by CamScanner

care ei evaluează momentul, mărimea şi incertitudinea intrărilor viitoare de fluxuri de trezorerie în entitate.

Caracteristicile calitative ale informaţiilor financiare

Pentru a fi utile, informaţiile financiare trebuie să aibă anumite caracteristici calitative. Conform cadrului conceptual, aceste caracteristici sunt: relevanţa, reprezentarea fidelă, comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea şi inteligibilitatea. Primele două caracteristici sunt considerate fundamentale, iar următoarele patru vin să amplifice calitatea informaţiilor financiare.

O informaţie financiară este *relevantă* dacă ea este capabilă să facă o diferenţă între deciziile utilizatorilor. Acest lucru este posibil atunci când informaţia are valoare predictivă sau valoare de confirmare sau ambele. Valoarea predictivă a informaţiei înseamnă că ea este utilă pentru a intra într-un model predictiv. Valoarea de confirmare înseamnă că informaţia furnizează feedback despre evaluări realizate anterior. Valoarea predictivă şi valoarea de confirmare sunt intercorelate.

Exemplu:

Informaţiile referitoare la veniturile anului 20X6 pot fi utilizate ca bază pentru previzionarea veniturilor în anii următori (20X7, 20X8 etc.), dar în acelaşi timp pot fi comparate cu previziunile trecute, referitoare la venituri (de exemplu, în 20X5) pentru anul 20X6. Rezultatele acestor comparaţii pot ajuta un utilizator să corecteze şi să îmbunătăţească procesele utilizate pentru realizarea previziunilor anterioare.

Relevanţa este strâns legată de *materialitate*. Materialitatea înseamnă că o informaţie este semnificativă dacă omisiunea sa sau caracterul său inexact poate să influenţeze deciziile economice, pe care utilizatorii le adoptă, pe baza situaţiilor financiare. Ea depinde de natura sau mărimea elementelor la care se referă informaţia.

Exemplu:

În 20X1, entitatea a descoperit o eroare în calculul cheltuielilor cu amortizarea pentru exerciţiul încheiat la 31 decembrie 20X0. Rezultatul contabil al entităţii raportat pentru anul 20X0 a fost 600.000 u.m., el fiind supraevaluat cu 150 u.m., din cauza erorii legate de amortizare. În acest caz, eroarea nu este semnificativă. Este puţin probabil ca o eroare de această mărime să poată influenţa deciziile economice pe care le iau utilizatorii pe seama situaţiilor financiare.

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Menţinem aceleaşi date ca în exemplul precedent, dar presupunem că rezultatul contabil al entităţii raportat pentru anul 20X1 a fost 600.000 u.m., el fiind supraevaluat cu 150.000 u.m., din cauza erorii legate de amortizare. În acest caz, eroarea este semnificativă. O eroare de această mărime poate influenţa deciziile economice pe care le adoptă utilizatorii pe seama situaţiilor financiare.

Reprezentarea fidelă înseamnă că informaţia este completă, neutră şi fără erori. Caracterul complet presupune că sunt furnizate toate informaţiile necesare pentru un utilizator să înţeleagă fenomenul prezentat. Caracterul neutru presupune că informaţia nu este manipulată pentru a fi primită favorabil de către utilizatori. Fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenului.

Comparabilitatea se referă la faptul că informaţiile sunt comparabile în timp şi spaţiu.

Verificabilitatea înseamnă că diferiţi experţi independenţi pot fi de acord că informaţiile nu sunt eronate şi prezintă fenomenele economice în mod fidel.

Oportunitatea presupune că informaţiile sunt disponibile în timp util, pentru a fi capabile să influenţeze deciziile.

Inteligibilitatea se referă la faptul că toate aspectele legate de informaţie (clasificare, caracterizare şi prezentare) sunt clare şi concise. În acest sens, utilizatorii trebuie să posede o bună cunoaştere a activităţilor economice şi a contabilităţii. Informaţiile care relevă situaţii complexe nu trebuie excluse din situaţiile financiare, pe motiv că ele sunt prea puţin inteligibile pentru anumiţi utilizatori.

Elementele situaţiilor financiare

Cadrul conceptual identifică elementele situaţiilor financiare referitoare la poziţia financiară (activele, datoriile şi capitalurile proprii) şi la performanţă (veniturile şi cheltuielile).

Un activ este o resursă ce provine din evenimente trecute, care este controlată de către entitate şi care trebuie să procure acesteia avantaje economice viitoare sub formă de fluxuri pozitive de lichidităţi (încasări sau reduceri de plăţi).

Avantajele economice viitoare se concretizează în:

- utilizarea activelor pentru producţia de bunuri sau servicii (în special în cazul imobilizărilor şi stocurilor de materiale);
- schimbul cu alte active (stocuri de mărfuri şi de produse);
- utilizarea pentru decontarea unei datorii (lichidităţile);
- distribuirea în favoarea proprietarilor entităţii (lichidităţile).

Pentru existenţa unui activ, nu este absolut necesară prezenţa dreptului de proprietate. Astfel, bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar

Scanned by CamScanner

figurează ca active în bilanţul locatarului, în timp ce ele rămân în proprietatea locatorului.

Exemple:

1. Entitatea deţine un utilaj, pe care îl foloseşte în procesul de fabricare a produselor. Utilajul este un activ tangibil, utilizat în realizarea de produse, din vânzarea cărora entitatea se aşteaptă la o intrare de fluxuri de trezorerie.
2. Entitatea deţine o clădire, în care se desfăşoară procesul de fabricare a produselor. Clădirea este un activ tangibil, utilizat în realizarea de produse, din vânzarea cărora entitatea se aşteaptă la o intrare de fluxuri de trezorerie.
3. Entitatea deţine camioane, folosite de personalul din vânzări pentru îndeplinirea obligaţiilor lor. Camioanele sunt active tangibile, utlizate în prestarea de servicii. Entitatea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă a camioanelor din fluxurile de trezorerie generate de vânzarea bunurilor.
4. O entitate de producţie deţine o maşină, pe care o foloseşte directorul financiar, în interes de afaceri. Maşina este un activ tangibil, utilizat de către administraţie. Entitatea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă a maşinii din fluxurile de trezorerie generate de vânzarea bunurilor.
5. Entitatea deţine o clădire, pe care a închiriat-o unui terţ, de la care încasează chirii trimestriale. Clădirea este un activ tangibil, a cărui valoare contabilă se aşteaptă a fi recuperată din încasarea chiriilor.

O datorie este o obligaţie actuală, ce rezultă din evenimente trecute şi pentru care decontarea presupune o ieşire de resurse purtătoare de avantaje economice.

Obligaţia poate să rezulte din legi, din statute, dintr-un contract, din simpla utilizare sau din dorinţa de a conserva relaţii bune şi echitabile de afaceri (obligaţie implicită). Obligaţia trebuie să fie actuală.

Decontarea obligaţiei poate să se realizeze în mai multe feluri:

- printr-o plată de disponibilităţi;
- printr-un transfer de alte active;
- printr-o furnizare de servicii;
- prin înlocuirea respectivei obligaţii cu o altă obligaţie; sau
- prin conversia obligaţiei în capital.

Exemple:

1. Entitatea are o obligaţie contractuală de a plăti unui terţ 10.000 u.m., ca urmare a cumpărării de bunuri de la acesta pe 30 decembrie 20X1. Scadenţa obligaţiei este pe 30 ianuarie 20X2. Entitatea are o datorie. Cumpărarea de bunuri pe

Scanned by CamScanner

credit a creat o obligaţie contractuală pentru entitate de a plăti furnizorului o sumă de bani.

2. Deşeurile rezultate din activitatea unei entităţi au contaminat pânza freatică din zona fabricii. Entitatea este obligată de lege să decontamineze mediul înconjurător. Entitatea are o datorie. Ea este obligată de lege să decontamineze mediul înconjurător, ceea ce presupune o ieşire de resurse purtătoare de avantaje economice.
3. Deşeurile rezultate din activitatea unei entităţi au contaminat pânza freatică din zona fabricii. Membrii comunităţii locale au acţionat în instanţă entitatea, cerând compensaţii pentru prejudiciile care le-au fost aduse pe linie de sănătate. Tribunalul a decis mărimea despăgubirilor ce trebuie plătite membrilor comunităţii locale. Entitatea are o datorie. Ea trebuie să îi despăgubească pe membrii comunităţii locale pentru prejudiciile create. Plata despăgubirilor presupune o ieşire de resurse, purtătoare de avantaje economice.

Capitalurile proprii sunt definite ca fiind interesul rezidual în activele entităţii, după deducerea tuturor datoriilor.

Exemplu:

La 31 decembrie 20X1 entitatea avea capitalul social de 100.000 u.m. În anul 20X2 entitatea a emis 50.000 acţiuni la preţul de 5 u.m./acţiune. În lipsa altor informaţii, capitalurile proprii ale entităţii la 31.12.20X2 sunt 350.000 u.m.

Veniturile sunt creşteri de avantaje economice, care apar în cursul exerciţiului, sub formă de creşteri de active sau de diminuări de datorii şi care au provocat o creştere a capitalurilor proprii pe alte căi decât aporturi noi de capital.

Cheltuielile reprezintă diminuări de avantaje economice, apărute în cursul exerciţiului, sub formă de diminuări de active sau de creşteri de datorii şi care au provocat o scădere a capitalurilor proprii, pe alte căi decât distribuirile în favoarea proprietarilor.

Exemple:

1. Pe 31 dec 20X1 entitatea a vândut mărfuri la un preţ de 1.500 u.m., costul bunurilor vândute fiind 1.000 u.m. La închiderea exerciţiului 20X1 entitatea recunoaşte venituri din vânzarea mărfurilor de 1.500 u.m. şi cheltuieli cu mărfurile de 1.000 u.m.
2. Pe 31.10.20X1 entitatea vinde un teren, care figura în categoria imobilizărilor corporale: preţ de vânzare 1.500 u.m., valoarea contabilă 1.000 u.m. În anul 20X1 entitatea recunoaşte venituri din cedarea activelor de 1.500 u.m. şi cheltuieli cu active cedate 1.000 u.m.

Scanned by CamScanner

Principiile de recunoaştere în contabilitate

Recunoaşterea este un proces care constă în încorporarea, în bilanţ sau în contul de profit şi pierdere, a unui element component al situaţiilor financiare. Un astfel de element trebuie să fie contabilizat:

- dacă este probabil ca un avantaj economic viitor să influenţeze pozitiv sau negativ entitatea;
- şi dacă elementul în cauză are un cost sau o valoare ce poate fi determinat(ă) de o manieră fiabilă (credibilă).

Exemplu:

O entitate achiziţionează marca unui concurent la un cost de 20.000 u.m. Ea utilizează marca pentru a mări preţul produselor pe care le fabrică. Entitatea recunoaşte marca achiziţionată ca un activ necorporal. Costul de 20.000 u.m., plătit pentru achiziţia mărcii, satisface criteriile de recunoaştere a unui activ.

Principiile de evaluare a elementelor situaţiilor financiare

Evaluarea implică alegerea unei baze de evaluare: costul istoric, costul actual, valoarea realizabilă netă şi valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie.

În evaluarea la *costul istoric*, activele sunt înregistrate la nivelul mărimii lichidităţilor plătite sau la nivelul valorii juste a bunurilor cedate în schimbul achiziţiei lor. Datoriile sunt înregistrate la nivelul mărimii lichidităţilor primite în schimbul obligaţiei sau, în cazul provizioanelor, la nivelul mărimii lichidităţilor care se aşteaptă să fie vărsate pentru a deconta obligaţia, în cursul normal al exploatării.

Exemplu:

Anul trecut entitatea a achiziţionat un teren la un cost de 2.000 u.m. Costul istoric este 2.000 u.m.

În evaluarea la *costul actual*, activele apar la nivelul lichidităţilor care ar trebui să fie plătite dacă acelaşi activ sau un activ echivalent ar fi actualmente achiziţionat. Datoriile figurează la nivelul mărimii neactualizate a lichidităţilor care ar fi necesară pentru decontarea obligaţiei actuale.

Exemplu:

Anul trecut entitatea a achiziţionat un teren la un cost de 2.000 u.m. În prezent, un teren similar, în aceeaşi zonă, costă 2.300 u.m. Costul actual este 2.300 u.m.

Scanned by CamScanner

În cazul utilizării *valorii realizabile nete*, activele sunt evaluate la nivelul mărimii lichidităţilor ce ar putea, actualmente, să fie obţinute prin vânzarea lor în contextul unei cesiuni nelichidative. Datoriile figurează la nivelul valorii de decontare, adică la mărimea neactualizată a lichidităţilor pe care am aştepta să le plătim în vederea decontării obligaţiilor corespondente, în cursul normal al exploatării.

Exemplu:

Anul trecut entitatea a achiziţionat un teren la un cost de 2.000 u.m. Ea estimează că ar putea să vândă terenul cu 2.400 u.m. şi ar cheltui cu vânzarea 150 u.m. Valoarea realizabilă este 2.400 u.m. – 150 u.m. = 2.250 u.m.

În evaluarea la *valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie*, activele figurează la valoarea actualizată a fluxurilor nete de lichidităţi pe care un element este presupus că le generează în cursul normal al exploatării. Datoriile figurează la valoarea actualizată a ieşirilor de fonduri nete viitoare ce se aşteaptă să conducă la achitarea obligaţiilor corespondente, în cursul normal al exploatării.

Exemplu:

Entitatea deţine un utilaj pentru care estimează următoarele: în fiecare dintre următorii 4 ani utilajul va funcţiona 2.000 de ore; în fiecare oră se vor obţine 50 de unităţi de produs; încasările nete din vânzarea unui produs vor fi 100 u.m.; rata de actualizare a fluxurilor este 5%.

Valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie = $10.000.000/(1,05)^1$+ $10.000.000/(1,05)^2$+$10.000.000/(1,05)^3$+$10.000.000/(1,05)^4$ = 35.048.154 u.m.

Costul istoric este baza de evaluare cea mai utilizată, dar, de regulă, este combinată cu alte baze de evaluare. De exemplu, se poate menţiona evaluarea stocurilor la mărimea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă (a se vedea, în acest sens, IAS 2).

Conceptele de capital şi de menţinere a capitalului

Conceptul de capital poate să fie analizat atât din punct de vedere financiar, caz în care el este asimilat capitalurilor proprii, cât şi din punct de vedere fizic, caz în care este asimilat noţiunii de capacitate de producţie.

Abordarea aleasă condiţionează măsurarea performanţei entităţii. Într-adevăr, profitul este definit ca excedent al capitalului la sfârşitul exerciţiului în raport cu mărimea acestuia la începutul perioadei, după excluderea aporturilor şi distribuirilor (legate de capital) efectuate în cursul exerciţiului.

Scanned by CamScanner

Adoptarea conceptului financiar de capital nu impune o bază de evaluare specială, capitalul financiar putând fi măsurat atât în unităţi monetare constante (deci, în costul istoric), cât şi în unităţi de putere de cumpărare constantă (care să ţină cont de inflaţie). În schimb, menţinerea capitalului fizic solicită apelul la costurile actuale.

Conform abordării şi bazei de evaluare reţinute, schimbările de preţuri vor avea efecte nete diferite asupra măsurării profitului. Atunci când capitalul este definit în unităţi monetare nominale, orice creştere a preţului unui activ constituie un profit, chiar dacă, din motive de prudenţă, o astfel de creştere nu este contabilizată decât în momentul realizării efective. În schimb, atunci când capitalul este definit în termeni de putere de cumpărare constantă, profitul este numai creşterea valorii activelor, care depăşeşte creşterea nivelului general al preţurilor. Diferenţa, luată în calcul ca o ajustare a menţinerii capitalului, face parte din capitalurile proprii. Atunci când capitalul este definit pe o bază fizică, deci ţinând cont de capacitatea de producţie, toate schimbările care afectează activele şi datoriile entităţii sunt interpretate ca ajustări necesare menţinerii capitalului. Prin urmare, astfel de ajustări nu reprezintă profituri.

Scanned by CamScanner

IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*

Standardul IAS 1 stabileşte regulile de prezentare a situațiilor financiare, pentru a asigura comparabilitatea acestora în timp şi spațiu. El a fost adoptat de către organismul internațional de normalizare în 1997, înlocuind IAS 1 *„Divulgarea politicilor contabile"* (emis în 1975), IAS 5 *„Informații de furnizat în situațiile financiare"* (emis în 1977) şi IAS 13 *„Prezentarea activelor curente şi a datoriilor curente"* (emis în 1979). A fost revizuit în 2003 şi în 2007 şi a suportat numeroase amendamente, cele mai recente fiind în 2014.[5]

Obiectivul şi conținutul situațiilor financiare

Situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare şi a performanțelor unei entități. Ele au ca obiectiv să furnizeze informații despre poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie ale unei entități, care să fie utile pentru fundamentarea deciziilor economice şi să evidențieze modul în care managerii au gestionat resursele ce le-au fost încredințate (IAS 1.9).

Un set complet de situații financiare include (IAS 1.10):

- o situație a poziției financiare la sfârşitul perioadei;
- o situație a profitului sau pierderii şi a altor rezultate globale;
- o situație a variației capitalurilor proprii pentru perioada curentă;
- o situație a fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul curent;
- note, care cuprind un sumar al politicilor contabile şi alte note explicative;
- o situație a poziției financiare la începutul primei perioade pentru care se prezintă date comparative.

Cerințe generale privind întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare

IAS 1 enunță o serie de reguli generale pe care entitățile trebuie să le respecte pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare. Este vorba, în special, despre:

a) Prezentarea fidelă şi conformitatea cu IFRS

Situațiile financiare trebuie să prezinte în mod fidel poziția financiară, performanțele financiare şi fluxurile de trezorerie ale entității. În acest sens, este necesară o reprezentare fidelă a efectului tuturor tranzacțiilor, în raport cu definițiile şi criteriile de recunoaştere a activelor, datoriilor, veniturilor şi

[5] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1

Scanned by CamScanner

cheltuielilor din cadrul conceptual de raportare financiară. Se presupune că prin aplicarea IFRS se ajunge la o prezentare fidelă în situațiile financiare. Entitățile pot declara că situațiile lor financiare sunt conforme cu IFRS doar dacă au respectat toate cerințele din referențialul IFRS (IAS 1.15).

b) Continuitatea activității

În principiu, o entitate își întocmește situațiile finanicare pe baza prezumției de continuitate a activității. Totuși, dacă managerii intenționează să lichideze entitatea sau să reducă semnificativ activitatea, sau nu au altă alternativă realistă, nu este permisă întocmirea situațiilor financiare pe baza ipotezei de continuitate (IAS 1.25).

Exemplu:

Entitatea își desfașoară activitatea în domeniul dezvoltării imobiliare. Din cauza crizei, piața dezvoltării imobiliare a scăzut puternic. La 31 decembrie 20X1, entitatea are o pierdere netă de 100.000 u.m., active curente 800.000 u.m. și datorii curente 900.000 u.m. Totuși, datorită unei schimbări legislative importante, se speră că începând cu 20X2 entitatea va obține profit. Mai mult, acționarii au efectuat aranjamente pentru surse alternative de finanțare, pentru noi oportunități de investiții, pe care se așteaptă să le aibă în viitorul apropiat, și pentru a susține nevoile activității din următoarele 12 luni. Pentru a decide dacă entitatea poate să își întocmească situațiile financiare în condiții de continuitate a activității, trebuie analizați atât factorii care ridică semne de întrebare privind continuitatea, cât și factorii care susțin continuitatea exploatării. Astfel, factorii care ridică semne de întrebare privind continuitatea sunt pierderea netă de 100.000 u.m. și faptul că activele curente sunt mai mici decât datorile curente. Totuși, aranjamentele efectuate de către acționari pe linie de finanțare și schimbările legislative vin să amelioreze situația. Ca urmare, bazându-se pe analiza factorilor pozitivi și negativi, managerii pot argumenta că prezumția de continuitate este întemeiată.

c) Contabilitatea de angajamente

Entitățile trebuie să își întocmească situațiile financiare respectând convenția contabilității de angajamente. Această convenție presupune că veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în momentul angajării acestora și nu în momentul decontării lor (IAS 1.27).

Exemple:

1. Entitatea vinde produse la un preț de vânzare de 5.000 u.m. pe 30.12.20X1. Încasarea facturii se efectuează pe 10.01.20X2.

Pe 30 decembrie 20X1, entitatea recunoaște veniturile din vânzarea mărfurilor, chiar dacă decontarea acestora se face ulterior:

Scanned by CamScanner

Clienți	=	Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000

Pe 10 ianuarie 20X2 se încasează factura:

Conturi curente la bănci	= Clienți	5.000

2. Pe 27.12.20X1, entitatea primește de la furnizori o factură de servicii, în valoare de 10.000 u.m. Plata facturii se efectuează pe 12.01.20X2.

Pe 27 decembrie 20X1, entitatea recunoaște cheltuielile cu serviciile, chiar dacă decontarea acestora se face ulterior:

Cheltuieli cu servicii prestate de terți	= Furnizori	10.000

Pe 12 ianuarie 20X2 se plătește factura:

Furnizori	= Conturi curente la bănci	10.000

d) Materialitatea și agregarea

Elemente cu natură sau funcții diferite trebuie prezentate separat, cu excepția cazului în care ele nu sunt semnificative (IAS 1.29).

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații privind entitățile A și B, în exercițiul 20X1:

Informații	Entitatea A	Entitatea B
Venituri din vânzarea mărfurilor	200.000.000	20.000.000
Cheltuieli cu mărfurile	–180.000.000	–18.000.000
Venituri din vânzarea imobilizărilor corporale	1.000.000	1.000.000
Rezultat din activitățile de exploatare	21.000.000	3.000.000

Se observă că, la nivelul exercițiului 20X1, veniturile și cheltuielile din vânzarea mărfurilor celor două societăți au fost proporționale. Fiecare dintre ele a realizat însă și un venit din vânzarea imobilizărilor corporale. Examinând rezultatele entității A, se poate afirma că, indiferent dacă venitul din vânzarea imobilizărilor corporale se prezintă în mod distinct sau cumulat cu celelalte venituri, el nu influențează foarte mult. Acest venit reprezintă numai 0,49% din total venituri și, dacă nu ar fi redat în mod distinct, nu ar schimba prea mult „imaginea" cifrei de afaceri. Deși entitatea B a realizat același venit din vânzarea imobilizărilor corporale ca entitatea A, dat fiind că mărimea acestuia reprezintă 4,76% din total venituri și 33,3% din rezultatul din exploatare, el are o semnificație mult mai importantă. Dacă am cumula venitul din vânzarea imobilizărilor

Scanned by CamScanner

corporale cu celelalte venituri, utilizatorii de informaţii contabile ar putea fi induşi în eroare.

e) Necompensarea

Pentru întocmirea situaţiilor financiare entităţile nu pot compensa active cu datorii şi venituri cu cheltuieli (IAS 1.32).

Exemplu:

La 31.12.20X1, entitatea A deţine o creanţă de 60.000 u.m. asupra clientului B, pentru vânzările de mărfuri realizate în favoarea acestuia, pe parcursul lunii decembrie anul curent. De asemenea, A are o datorie de 10.000 u.m. faţă de B pentru avansurile primite de la acest client pe 28 decembrie 20X1. Cerinţa de necompensare face ca, în bilanţul publicat pentru 31.12.20X1, entitatea A să nu poată compensa creanţa şi datoria faţă de B. Ea va prezenta distinct creanţa-clienţi de 60.000 u.m şi datoria de 10.000 u.m. pentru avansurile primite.

f) Frecventa raportării

Situaţiile financiare trebuie prezentate cel puţin anual (IAS 1.36). Perioada normală de raportare este de 12 luni. Totuşi, începutul perioadei contabile poate să difere de la o jurisdicţie la alta. Astfel, pentru unele entităţi perioada contabilă coincide cu anul calendaristic (de exemplu: Accor, Adidas, Ahold etc.), în timp ce pentru alte entităţi începe în aprilie şi se încheie în martie anul următor (de exemplu: Alstom, BBC Worldwide, Acer etc.).

g) Comparabilitatea informatiilor

În situaţiile financiare curente trebuie prezentate informaţii comparative cel puţin pentru perioada precedentă, pentru toate sumele raportate. De asemenea, trebuie prezentate date comparative pentru informaţiile narative şi descriptive dacă ele sunt relevante pentru înţelegerea situaţiilor financiare (IAS 1.38).

Pe lângă situaţiile financiare comparative minime, entitatea trebuie să prezinte o situaţie a poziţiei financiare la deschiderea exerciţiului precedent, dacă aplică politici contabile retroactiv, retratează retroactiv elemente ale situaţiilor financiare sau reclasifică elemente în situaţiile financiare şi acest lucru are un efect semnificativ asupra informaţiilor furnizate.

Structura şi conţinutul situaţiilor financiare

Entităţile trebuie să identifice, în mod clar, situaţiile financiare şi să le distingă de alte informaţii prezentate în acelaşi document publicat (IAS 1.49). Totodată, ele trebuie să identifice, în mod clar, fiecare componentă a situaţiilor financiare (IAS 1.51).

Scanned by CamScanner

Situația poziției financiare (bilanțul)

În principiu, situația poziției financiare trebuie să prezinte separat următoarele patru categorii de active și datorii:

- activele curente;
- activele necurente;
- datoriile curente;
- datoriile necurente.

Activele curente reprezintă (IAS 1.66):

- active destinate să fie vândute sau consumate în cadrul unui ciclu de exploatare al entității;
- active deținute, în mod esențial, pentru a fi tranzacționate;
- active destinate a fi realizate în următoarele 12 luni după închiderea exercițiului; sau
- active care fac parte din categoria lichidităților și echivalentelor de lichidități.

De *exemplu*, reprezintă active curente: stocurile, creanțele asupra clienților, activele financiare deținute exclusiv în scopul tranzacționării și partea curentă a activelor financiare necurente.

Toate celelalte active sunt considerate necurente. De exemplu, reprezintă *active necurente*: imobilizările necorporale, imobilizările corporale și activele financiare pe termen lung.

Datoriile curente cuprind (IAS 1.69):

- datorii a căror decontare este prevăzută în cursul ciclului de exploatare al entității;
- datoriile deținute, în mod esențial, în scopul tranzacționării;
- datoriile ce trebuie să fie decontate în următoarele 12 luni care succed datei închiderii exercițiului;
- și cele pentru care entitatea nu dispune de un drept necondiționat de a amâna decontarea, dincolo de 12 luni care urmează închiderii exercițiului.

Datoriile care nu răspund acestei definiții sunt considerate *datorii necurente.*

Trebuie precizat că o datorie ce era considerată inițial necurentă și care devine exigibilă în următoarele 12 luni ce succed datei închiderii exercițiului (partea pe termen scurt a unui împrumut pe termen lung) se va înscrie la datorii curente.

Exemplu:

La 31.12.20X1, timpul rămas până la scadența unui împrumut al entității Alfa este de 18 luni. Exercițiul financiar este anul calendaristic.

a) Presupunem că niciun eveniment suplimentar nu apare în legătură cu datoria: aceasta va fi clasificată în situația poziției financiare de la 31.12.20X1, în categoria datoriilor necurente.

Scanned by CamScanner

b) În decembrie 20X1, entitatea a încălcat o clauză, prin care era obligată să nu depășească un anumit nivel al ratei îndatorării. Această încălcare îi dă dreptul creditorului bancar să solicite rambursarea imediată a întregului împrumut. Pe 03.01.2016 creditorul a declarat că nu își va exercita dreptul de a cere rambursarea împrumutului înainte de scadență. În situația poziției financiare de la 31.12.20X1 împrumutul va fi clasificat în categoria datoriilor curente, deoarece dreptul creditorului nu expiră prin simpla declarație făcută de acesta.

c) Presupunem aceleași date ca în situația (b), cu deosebirea că în decembrie 20X1, creditorul semnează un acord prin care renunță la dreptul său de a cere rambursarea creditului înainte de scadență. În acest caz, în situația poziției financiare de la 31.12.20X1, împrumutul va fi clasificat în categoria datoriilor necurente, deoarece entitatea dispune de un drept necondiționat de a amâna decontarea, dincolo de 12 luni care urmează închiderii exercițiului.

În unele sectoare de activitate (de exemplu, bănci şi companii de asigurare), o prezentare a bilanţului în ordinea lichidităţii poate să fie mai relevantă decât distincţia „curent/necurent". În astfel de cazuri, activele şi datoriile trebuie clasificate în ordinea lichidităţii lor (IAS 1.60).

IAS 1 nu prezintă un model standard pentru situația poziției financiare, dar prevede o listă minimă cu elemente care trebuie prezentate în această situație financiară. Este vorba despre (IAS 1.54):

1) imobilizările corporale;
2) investițiile imobiliare;
3) activele necorporale;
4) activele financiare (cu excepţia celor înscrise în categoriile 5, 8 şi 9);
5) participaţiile contabilizate conform metodei punerii în echivalenţă;
6) activele biologice;
7) stocurile;
8) clienţii şi debitorii diverşi;
9) lichidităţile şi echivalentele de lichidităţi;
10) activele necurente deţinute în vederea vânzării;
11) furnizorii şi creditorii diverşi;
12) provizioanele;
13) datoriile financiare (altele decât cele care figurează în categoriile 11 şi 12);
14) datoriile şi activele de impozite curente;
15) datoriile şi activele de impozite amânate;
16) datoriile incluse în grupuri deţinute în vederea vânzării;
17) interesele care nu controlează (prezentate ca o componentă a capitalurilor proprii);
18) capitalul şi rezervele care revin acţionarilor entităţii.

Scanned by CamScanner

Entitățile trebuie să divulge, fie în situația poziției financiare, fie în note, următoarele informații:

i) subdiviziunile rubricilor prezentate obligatoriu în situația poziției financiare (cele 18 elementele enunțate anterior);

ii) pentru fiecare categorie de acțiuni: numărul de titluri a căror emisiune a fost autorizată; numărul de titluri emise și integral eliberate; numărul de titluri emise, dar care nu sunt integral eliberate; valoarea nominală a acțiunilor (sau specificarea că este vorba despre acțiuni fără valoare nominală); o reconciliere între numărul de acțiuni în circulație la începutul și la sfârșitul exercițiului; drepturile, avantajele și restricțiile referitoare la acțiuni; acțiunile proprii deținute de întreprindere, filialele sale și societățile afiliate; acțiunile a căror emisiune este rezervată în cadrul opțiunilor sau contractelor de vânzare;

iii) o descriere a naturii și obiectului fiecărei rezerve ce este cuprinsă în capitalurile proprii.

Exemplu privind Situația poziției financiare a unei entități, în conformitate cu prevederile standardului IAS 1:

ACTIVE
Active necurente
Imobilizări corporale
Fond comercial
Alte active necorporale
Investiții în entitățile asociate
Investiții disponibile pentru vânzare
Alte active necurente
Total active necurente
Active curente
Stocuri
Creanțe comerciale
Alte active curente
Lichidități și echivalente de lichidități
Total active curente
TOTAL ACTIVE
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII
Capitaluri proprii
Capital social
Rezerve
Rezultatul exercițiului
Alte elemente de capitaluri proprii
Total capitaluri proprii

Scanned by CamScanner

Datorii necurente
Împrumuturi pe termen lung
Impozite amânate
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
Alte datorii necurente
Total datorii necurente
Datorii curente
Datorii comerciale
Împrumuturi pe termen scurt
Partea curentă a împrumuturilor pe termen lung
Impozitul pe profit curent de plătit
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
Alte datorii curente
Total datorii curente
Total datorii
TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII

Situaţia profitului sau pierderii şi a altor rezultate globale

Situaţia profitului sau pierderii şi a altor rezultate globale prezintă, pe lângă profitul şi pierderea perioadei de raportare, şi alte componente ale rezultatului global. Dacă entitatea prezintă un cont de profit şi pierdere separat, ea nu mai detaliază profitul sau pierderea în situaţia rezultatului global (IAS 1.81.A).

Exemple de alte componente ale rezultatului global:

- surplusuri din reevaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, în conformitate cu IAS 16 şi IAS 38;
- câştiguri şi pierderi actuariale aferente planurilor de beneficii determinate, recunoscute în conformitate cu IAS 19;
- câştiguri şi pierderi rezultate din conversia operaţiunilor din străinătate (IAS 21);
- câştiguri şi pierderi aferente instrumentelor de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă, conform IFRS 9;
- variaţia riscului de credit pentru anumite datorii (IFRS 9) etc.

Ca şi în cazul situaţiei poziţiei financiare, IAS 1 prezintă o listă cu elementele care trebuie obligatoriu prezentate în secţiunea de profit sau pierdere ori în contul de profit şi pierdere (IAS 1.82):

1) veniturile;
2) cheltuielile financiare;
3) cota-parte în rezultatul entităţilor afiliate şi al asocierilor în participaţie puse în echivalenţă;
4) cheltuielile cu impozitul; şi
5) un total pentru activităţile discontinue.

Scanned by CamScanner

Celelalte venituri şi cheltuieli semnificative pot să fie prezentate fie în secțiunea de profit sau pierdere (contul de profit şi pierdere), fie în notele explicative.

Exemple de circumstanțe care ar putea să conducă la prezentarea distinctă a veniturilor şi cheltuielilor:

- deprecierea stocurilor şi a imobilizărilor corporale, precum şi reluarea deprecierilor;
- restructurarea activităților entității şi reluarea unor provizioane de restructurare;
- vânzarea de imobilizări corporale;
- vânzarea de investiții;
- operațiile discontinue; şi
- alte reluări de provizioane.

IAS1 impune prezentarea fie în situația profitului sau pierderii, fie în notele explicative a unei analize a cheltuielilor după natură sau după funcții. Pentru alegerea uneia sau alteia dintre metode, trebuie să se ia în calcul care dintre acestea furnizează informația cea mai fiabilă şi mai relevantă. Combinația celor două metode nu este permisă.

Exemplu de clasificare a cheltuielilor după natură:

Venituri din vânzări
(–) Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile
(–) Cheltuieli de personal
(–) Cheltuieli privind amortizările
(+) Alte venituri din exploatare
(–) Alte cheltuieli din exploatare
= Rezultat din activități de exploatare

Exemplu de clasificare a cheltuielilor după funcții:

Venituri din vânzări
(–) Costul bunurilor vândute
= Marja brută
(+) Alte venituri din exploatare
(–) Costuri de distribuție
(–) Cheltuieli administrative
(–) Alte cheltuieli din exploatare
= Rezultat din activități de exploatare

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații privind cheltuielile entității Alfa în exercițiul 20X1, clasificate după natură şi după funcții (în u.m.):

Scanned by CamScanner

	Costul bunurilor vândute	Cheltuieli administrative	Cheltuieli de distribuţie	Total
Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile	36	2	2	40
Cheltuieli cu personalul	10	4	4	18
Cheltuieli cu amortizarea	6	2	2	10
Alte cheltuieli de exploatare	4	2	12	18
Total	56	10	20	86

Veniturile din vânzări în anul 20X1 au fost 100 u.m. Pentru simplificare, în acest exemplu, nu se prezintă date comparative.

Presupunem că entitatea decide să întocmească separat contul de profit şi pierdere. Managerii ar prefera să prezinte activitatea de exploatare, dacă ar fi posibil, ca în tabelul următor (costul vânzărilor, cheltuielile de distribuţie şi costurile administrative sunt prezentate distinct, dar ele nu includ o cotă parte din cheltuielile cu amortizarea; ca urmare, cheltuielile cu amortizarea sunt prezentate ca o linie distinctă în contul de profit şi pierdere):

Venituri din vânzări	100
Costul bunurilor vândute	–50
= Marja brută	50
Cheltuieli administrative	–8
Cheltuieli de distribuţie	–18
Cheltuieli cu amortizarea	–10
= Rezultatul din activităţi de exploatare	14

Prezentarea dorită de entitatea Alfa nu este posibilă, deoarece ea combină clasificarea după funcţii cu cea după natură. Managerii pot să aleagă fie o metodă de clasificare, fie cealaltă, în cazul în care ambele prezintă informaţii fiabile şi la fel de relevante:

Clasificarea după natură	Valori
Venituri din vânzări	100
Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile	–40
Cheltuieli cu personalul	–18
Cheltuieli cu amortizarea	–10
Alte cheltuieli de exploatare	–18
= Rezultatul din activităţi de exploatare	14

Scanned by CamScanner

Clasificarea după funcții	Valori
Venituri din vânzări	100
Costul bunurilor vândute	–56
= Marja brută	44
Cheltuieli de distribuție	–20
Cheltuieli administrative	–10
= Rezultatul din activități de exploatare	14

Exemplu privind situația profitului sau pierderii și a altor rezultate globale (o singură situație):

Venituri din vânzări
(–) Costul bunurilor vândute
= Marja brută
(+) Alte venituri din exploatare
(–) Cheltuieli de distribuție
(–) Cheltuieli administrative
(–) Alte cheltuieli din exploatare
= Rezultat din exploatare
(+) Venituri financiare
(–) Cheltuieli financiare
= Rezultat din activități financiare
= Rezultat înainte de impozitare
– Cheltuieli cu impozitul pe profit
= REZULTATUL EXERCIȚIULUI
Alte elemente ale rezultatului global:
Câștiguri din reevaluarea imobilizărilor corporale
Câștiguri (pierderi) rezultate din conversia operațiunilor din străinătate
Câștiguri și pierderi actuariale aferente planurilor de beneficii determinate
TOTAL ALTE ELEMENTE ALE REZULTATULUI GLOBAL
TOTAL REZULTAT GLOBAL

Exemplu privind situația profitului sau pierderii și a altor rezultate globale (două situații):

Cont de profit și pierdere
Venituri din vânzări de mărfuri, produse, servicii
(–) Costul vânzărilor
= Marja brută
(+) Alte venituri din exploatare
(–) Cheltuieli de distribuție

Scanned by CamScanner

(–) Cheltuieli administrative
(–) Alte cheltuieli din exploatare
= Rezultat din exploatare
(+) Venituri financiare
(–) Cheltuieli financiare
= Rezultat din activităţi financiare
= Rezultat înainte de impozitare
– Cheltuieli cu impozitul pe profit
= REZULTATUL EXERCIŢIULUI

Situaţia profitului sau pierderii şi a altor rezultate globale
REZULTATUL EXERCIŢIULUI
Câştiguri din reevaluarea imobilizărilor corporale
Câştiguri (pierderi) rezultate din conversia operaţiunilor din străinătate
Câştiguri şi pierderi actuariale aferente planurilor de beneficii determinate
TOTAL ALTE ELEMENTE ALE REZULTATULUI GLOBAL
TOTAL REZULTAT GLOBAL

Situaţia variaţiei capitalurilor proprii

Situaţia variaţiei capitalurilor proprii include următoarele informaţii (IAS 1.106):

a) rezultatul global al perioadei, prezentându-se separat partea ce revine acţionarilor societăţii-mamă şi partea ce revine intereselor care nu controlează;
b) pentru fiecare componentă a capitalurilor, efectul aplicării retroactive a standardului IAS 8;
c) pentru fiecare componentă a capitalurilor o reconciliere între valoarea contabilă la începutul şi la sfârşitul perioadei, prezentându-se separat schimbările care rezultă din: profit sau pierdere, alte elemente ale rezultatului global şi tranzacţiile cu proprietarii.

Situaţia fluxurilor de trezorerie

Regulile de prezentare şi divulgare a informaţiilor privind fluxurile de trezorerie fac obiectul standardului IAS 7.

Notele

Notele furnizează detalii despre elementele prezentate în alte componente ale situaţiilor financiare şi despre politicile contabile utilizate pentru întocmirea situaţiilor financiare.

Scanned by CamScanner

IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*

Standardul IAS 7 a fost publicat de către organismul internațional de normalizare în 1977, a fost republicat în 1992 și a suportat multiple amendamente, cele mai recente având loc în 2016[6].

Obiectivul acestui standard este de a furniza informații despre variația fluxurilor de trezorerie. Utilizate în conjuncție cu informațiile referitoare la celelalte situații financiare, fluxurile de trezorerie furnizează informații ce permit utilizatorilor să evalueze schimbările activului net al unei entități, structura sa financiară și capacitatea sa de a modifica valorile și scadențarul fluxurilor de trezorerie, pentru a se adapta schimbărilor de circumstanțe și oportunități. Totodată, informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie sunt folositoare pentru a permite utilizatorilor să își elaboreze modele pentru aprecierea și compararea valorii actuale a fluxurilor de trezorerie viitoare ale diferitelor entități. De asemenea, astfel de informații întăresc comparabilitatea datelor referitoare la performanțele exploatării ale diferitelor entități, deoarece ele elimină efectele utilizării unor prelucrări contabile diferite, pentru aceleași operații și evenimente.

Definiții

Fluxurile de trezorerie reprezintă ansamblul intrărilor și ieșirilor de lichidități și de echivalente de lichidități (IAS 7.6).

Lichiditățile se referă la disponibilul din casă și la depozitele la vedere.

Exemple:

1. O entitate are 5.000 lei și 1.000 euro în casierie. Atât sumele în lei, cât și cele în euro, aflate în casieria entității reprezintă lichidități.
2. Entitatea are în contul curent de la bancă 20.000 lei, din care poate retrage oricând o sumă de bani, fără a anunța banca în prealabil și fără a suporta penalizări. Sumele pe care le deține entitatea, sub formă de depozite la vedere, reprezintă lichidități.
3. Entitatea are două lingouri de aur în seif. Indiferent ce intenționează să facă entitatea cu aceste lingouri, ele nu reprezintă lichidități.

Echivalentele de lichidități sunt plasamente pe termen scurt, foarte lichide, convertibile cu ușurință într-o mărime determinată de lichidități și care sunt supuse la un risc neglijabil de schimbare a valorii (IAS 7.6). Scopul deținerii echivalentelor de lichidități este de a face față angajamentelor de trezorerie pe termen scurt. Se deduce că scadența lor este de regulă sub trei luni. Oricum, deținerea de echivalente de lichidități nu se face în scopul realizării unor obiective de plasament.

[6] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7

Scanned by CamScanner

Exemple:

1. Entitatea are un depozit în lei la bancă, pe termen de două luni, la o rată anuală a dobânzii de 5%. Dacă retrage banii înainte de scadență, va primi dobânda la vedere (rată anuală 1%). Entitatea estimează că la expirarea celor două luni va utiliza banii pentru plata datoriilor legate de exploatare. Depozitul în lei este un echivalent de lichidități, deoarece este un plasament pe termen scurt (două luni), foarte lichid (poate fi anulat în orice moment), convertibil cu ușurință într-o mărime determinată de lichidități (suma plasată în depozit plus dobânda specificată) și care este supus la un risc neglijabil de schimbare a valorii (un instrument cu rată fixă a dobânzii și scadența peste două luni este improbabil să-și schimbe semnificativ valoarea ca răspuns la schimbările ratei dobânzii pe piață, iar penalitile pentru reziliere înainte de scadență sunt nesemnificative). În plus, se intenționează utilizarea acestuia pentru acoperirea unor plăți pe termen scurt.
2. Entitatea achiziționează obligațiuni emise de guvern pe o piață activă, cu două luni înainte de maturitatea acestora. Ea a cumpărat obligațiunile pentru a specula diferența dintre prețul de cumpărare și cel de rambursare. Deoarece investiția este realizată în scop speculativ, ea nu reprezintă nici lichidități, nici echivalente de lichidități.

Prezentarea situației fluxurilor de trezorerie

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să prezinte fluxurile de trezorerie ale exercițiului, clasificate în activități de exploatare, de investiții și de finanțare (IAS 7.10).

Unele tranzacții pot să includă fluxuri de trezorerie care sunt clasificate în mai multe activități. De exemplu, în cazul rambursării unui împrumut prin ieșiri de trezorerie, plata se referă atât la dobânzi, cât și la capitalul împrumutat. Partea corespunzătoare dobânzilor poate să fie clasificată în activitățile de exploatare, în timp ce partea corespunzătoare capitalului împrumutat este clasificată în activitățile de finanțare.

(a) Fluxurile de trezorerie generate de activitățile de exploatare

Fluxurile de trezorerie generate de activitățile de exploatare sunt, în mod esențial, consecința principalelor activități generatoare de venituri ale entității și, ca urmare, ele rezultă din tranzacții și alte elemente care concură la formarea rezultatului net.

Mărimea fluxurilor de trezorerie implicate de activitățile de exploatare este un indicator-cheie al măsurii în care entitatea a degajat, prin exploatarea sa, suficiente fluxuri de trezorerie, pentru a rambursa împrumuturile sale, a menține capacitatea sa operațională, a vărsa dividende și a face investiții, fără să recurgă la alte surse externe de finanțare. De asemenea, utilizate odată cu alte informații, valorile fluxurilor istorice de trezorerie legate de exploatare pot să fie utile pentru previziunea fluxurilor viitoare de trezorerie aferente exploatării.

Scanned by CamScanner

Standardul IAS 7 prezintă o listă cu exemple de fluxuri de trezorerie care aparțin activității de exploatare (IAS 7.14):

- încasările care decurg din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
- încasările care provin din redevențe, onorarii, comisioane și din alte venituri;
- plățile privind datoriile față de furnizorii de bunuri și de servicii;
- plățile în favoarea salariaților și în contul acestora;
- încasările și plățile relative la prime și calamități, la anuități și la alte prestații legate de polițele de asigurare, în cazul unei instituții de asigurări;
- plățile și rambursările de impozite asupra profitului, cu condiția ca ele să nu poată fi în mod specific asociate activităților de finanțare și de investiții.

Unele tranzacții, precum cesiunea unei imobilizări de tipul instalațiilor de producție, pot să genereze un plus sau un minus de valoare, care afectează rezultatul net. Totuși, fluxurile de trezorerie legate de astfel de tranzacții nu aparțin exploatării, deoarece operațiile în cauză intră sub incidența activităților de investiții.

O entitate poate să dețină titluri în scopuri comerciale, caz în care acestea sunt asemănătoare stocurilor achiziționate pentru a fi revândute. Ca urmare, fluxurile de trezorerie care provin din achiziția de titluri deținute în scopuri comerciale sunt incluse în categoria activităților de exploatare. În mod asemănător, avansurile de trezorerie și împrumuturile acordate de instituțiile financiare, din perspectiva acestor entități, sunt clasificate, în general, în categoria activităților de exploatare, știut fiind că ele se referă la principala activitate generatoare de venituri (IAS 7.15).

Exemple:

1. O școală privată încasează de la elevii săi o taxă anuală, în care intră înscrierea în anul de studii și furnizarea de cursuri. Elevii sunt obligați să poarte uniforme, pe care le pot cumpăra de la magazinul școlii sau de la alte magazine independente din imprejurimi. La prânz, elevii nu au voie să iasă din curtea școlii. În consecință, fie își aduc pachet de acasă, fie își cumpără mâncare de la cantina școlii. În anul curent, școala a vândut o mașină care fusese utilizată de conducere. Fluxurile de trezorerie din activități de exploatare sunt cele din taxe, din vânzarea de uniforme și din vânzarea de alimente. Fluxurile de trezorerie din vânzarea mașinii nu aparțin activităților de exploatare.
2. Entitatea închiriază clienților mașini pe o durată de 24 de luni. De asemenea, aceasta are ca obiect de activitate vânzarea de mașini vechi (cele care anterior au fost închiriate). În anul curent, entitatea a avut încasări din următoarele surse: închirieri de mașini = 130.000 u.m.; vânzări de mașini vechi = 100.000 u.m.; și vânzarea unei clădiri, folosită anterior ca sediu social = 80.000 u.m. Fluxurile de trezorerie din activități de exploatare sunt cele din închirieri și vânzări de mașini. Fluxurile din vânzarea clădirii nu aparțin activităților de exploatare.
3. O entitate, care are ca obiect de activitate comerțul cu titluri, a achiziționat în anul curent acțiuni Alfa cu 75.000 u.m. și le-a vândut cu 110.000 u.m. Deoarece

Scanned by CamScanner

obiectul de activitate al entității este comerțul cu titluri, fluxurile de trezorerie generate de achiziția și vânzarea acțiunilor aparțin activităților de exploatare.

(b) Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de investiții

Fluxurile care rezultă din activitățile de investiții indică în ce măsură plățile au fost efectuate pentru achiziția de active destinate să genereze venituri și fluxuri de trezorerie viitoare. Ele oferă informații privind maniera în care întreprinderea își asigură perenitatea și creșterea, referindu-se la (IAS 7.16):

- plăți efectuate pentru achiziția de imobilizări corporale și necorporale, precum și a altor active pe termen lung, inclusiv cheltuielile de dezvoltare capitalizate și plățile implicate de imobilizările produse de entitate pentru sine;
- încasări care decurg din vânzarea de imobilizări corporale și necorporale, precum și a altor active pe termen lung;
- plăți efectuate pentru achiziția de titluri de participare și de titluri de creanță emise de alte entități, precum și plățile efectuate pentru achiziția de titluri de la asocierile în participație (altele decât plățile efectuate pentru instrumente considerate ca fiind echivalente de lichidități sau deținute în scopuri comerciale);
- încasări relative la vânzarea de titluri de participare și de titluri de creanță emise de sau provenite de la alte entități, precum și încasări relative la vânzarea de titluri deținute în asocierile în participație (altele decât încasările generate de instrumente considerate ca fiind echivalente de lichidități sau deținute în scopuri comerciale);
- avansurile de trezorerie și împrumuturile acordate terților (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară, care aparțin fluxurilor generate de activitățile de exploatare, pentru astfel de entități);
- încasări care decurg din rambursarea avansurilor de trezorerie și împrumuturilor acordate terților (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară) etc.

Exemple:

1. O entitate își demarează activitatea în anul 20X0. Ieșirile sale de fluxuri de trezorerie au fost: achiziția unei clădiri în care să se desfășoare producția (30.000 u.m.) și achiziția de utilaje (52.200 u.m.). Entitatea recunoaște plățile generate de achiziția clădirii și utilajelor în categoria fluxurilor de trezorerie din activități de investiții.

2. O entitate, care are ca obiect de activitate producția de mezeluri, a achiziționat în anul curent acțiuni Alfa cu 25.000 u.m. și le-a vândut cu 30.000 u.m. Deoarece obiectul de activitate al entității este producția, fluxurile de trezorerie generate de achiziția și vânzarea acțiunilor aparțin activităților de investiții.

Scanned by CamScanner

(c) Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de finanțare

Activitățile de finanțare sunt acele activități care antrenează schimbări în mărimea și structura capitalurilor proprii și împrumutate ale entității.

Prezentarea separată a acestora în situația fluxurilor de trezorerie este dată de posibilitatea utilizării lor în previziunea sumelor pe care aportorii de capitaluri le vor retrage din capitalurile viitoare.

Mișcările de trezorerie generate de activitățile de finanțare se referă la (IAS 7.17):

- încasări din emisiunea de acțiuni și de alte instrumente de capitaluri proprii;
- vărsăminte efectuate acționarilor pentru achiziția sau răscumpărarea acțiunilor entității;
- încasări din emisiunea de împrumuturi obligatare, bancare, de bilete de trezorerie, de împrumuturi ipotecare și de alte împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- rambursări sub formă de lichidități ale sumelor împrumutate;
- vărsăminte efectuate de locatar pentru reducerea soldului datoriei referitoare la un contract de locație-finanțare.

Exemplu:

O entitate a decis să își majoreze capitalul cu 1.000 u.m. prin emisiunea de acțiuni. De asemenea, ea a contractat un împrumut de 2.000 u.m. de la o bancă și a plătit dividende de 300 u.m. Încasările din majorarea de capital și împrumuturi, precum și plățile de dividende, reprezintă fluxuri de trezorerie din activități de finanțare.

Raportarea fluxurilor de trezorerie referitoare la activitățile de exploatare

O entitate trebuie să prezinte fluxurile de trezorerie, aferente activităților de exploatare:

- fie prin metoda directă, conform căreia informațiile furnizate se referă la încasări și plăți în mărimile lor brute;
- fie prin metoda indirectă, conform căreia rezultatul este corectat pentru a ține cont de: (i) influența operațiilor care nu au un caracter monetar; (ii) elementele de venituri și cheltuieli asociate fluxurilor de trezorerie care vizează activitățile de investiții sau de finanțare; (iii) modificările survenite pe parcursul perioadei în stocuri, creanțe și datorii de exploatare (IAS 7.18).

IAS 7 încurajează entitățile să prezinte informațiile privind fluxurile de trezorerie generate de activitățile de exploatare prin metoda directă. Această metodă utilizează numai informații de tip încasări și plăți, informații ce pot să fie utile pentru estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare. Pe baza exemplelor oferite de normă se ajunge la următoarea prezentare tip:

Scanned by CamScanner

Fluxuri de trezorerie relative la activităţile de exploatare (metoda directă)
+ Încasări generate de relaţiile cu clienţii
+ Încasări care provin din redevenţe, onorarii şi alte venituri
– Plăţi în favoarea furnizorilor
– Plăţi în favoarea şi în numele personalului
– Dobânzi şi dividende plătite[1]
– Plăţi TVA
+ Alte încasări generate de exploatare
– Alte plăţi generate de exploatare
– Plăţi privind impozitul asupra beneficiilor[2]
= Fluxul net de trezorerie din activităţi de exploatare

[1] Aceste fluxuri ar putea să fie incluse, de asemenea, în categoria activităţilor de finanţare.

[2] Aceste fluxuri ar putea să fie repartizate între activităţile de exploatare, cele de investiţii şi cele de finanţare.

Metoda indirectă este în realitate întocmirea unui tablou de reconciliere a rezultatului, înaintea impozitării, cu fluxul net de trezorerie din activităţile de exploatare. Pe baza exemplelor oferite de normă se ajunge la următoarea prezentare tip:

Fluxuri de trezorerie relative la activităţile de exploatare (metoda indirectă)
± Rezultatul înaintea impozitării
Eliminarea veniturilor şi cheltuielilor fără incidenţă asupra trezoreriei
+ Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele
– Venituri din provizioane
Eliminarea veniturilor şi cheltuielilor nelegate de exploatare
± Rezultatul din cesiunea imobilizărilor
± Rezultatul din cesiunea titlurilor de plasament
+ Cheltuielile cu dobânzi
– Venituri din dobânzi şi dividende
– Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
Eliminarea modificărilor survenite pe parcursul perioadei în stocuri, creanţe şi datorii de exploatare
± Variaţia stocurilor
± Variaţia conturilor-clienţi şi a altor creanţe de exploatare
± Variaţia cheltuielilor în avans
± Variaţia conturilor furnizori şi a altor datorii din exploatare
± Variaţia veniturilor în avans (din exploatare)
Alte prelucrări care presupun informaţii de tip încasări şi plăţi
– Dobânzi şi dividende plătite[1]

Scanned by CamScanner

– Plăți privind impozitele asupra beneficiilor[2]
= Fluxul net de trezorerie din activități de exploatare

[1] Aceste fluxuri ar putea să fie incluse, de asemenea, în categoria activităților de finanțare.
[2] Aceste fluxuri ar putea să fie repartizate între activitățile de exploatare, cele de investiții și cele de finanțare.

Explicații preliminare înțelegerii metodei indirecte:

(i) Cheltuielile eliminate sunt luate cu semnul plus, iar veniturile eliminate, cu semnul minus, deoarece în calculul rezultatului (în contextul contului de profit și pierdere) ele au fost luate cu semnul minus, respectiv semnul plus.
(ii) Rezultatul din cesiune este un venit net sau o cheltuială netă și urmează linia de eliminare expusă la (i).
(iii) În cazul variației amânărilor sau angajamentelor de încasări în numerar, trecute și viitoare, se folosește următoarea logică:
- în cazul unui element de activ, creșterea are o influență negativă asupra trezoreriei, în timp ce o micșorare are o influență pozitivă;
- în cazul unui element de datorie, judecățile sunt diametral opuse.

Modul general de prezentare a situației fluxurilor de trezorerie este sugerat de următoarea schemă[7]:

Fluxurile de trezorerie relative la activitățile de exploatare

Indiferent că se utilizează metoda directă sau indirectă, informația finală este:

...

I. Fluxul net de trezorerie din activități de exploatare

Fluxurile de trezorerie relative la activitățile de investiții

Entitățile folosesc numai informații de tip încasări și plăți

...

II. Fluxul net de trezorerie din activități de investiții

Fluxurile de trezorerie relative la activitățile de finanțare

Entitățile folosesc numai informații de tip încasări și plăți

...

III. Fluxul net de trezorerie din activități de finanțare

[7] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională, vol I, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

IV. Variaţia netă a lichidităţilor şi echivalentelor de lichidităţi (I+II+III)
V. Efectul variaţiilor cursurilor monedelor străine
VI. Lichidităţile şi echivalentele de lichidităţi la începutul exerciţiului (conform bilanţului)
VII. Lichidităţile şi echivalentele de lichidităţi la închiderea exerciţiului (VI+IV+V)

Probleme particulare privind prezentarea situaţiei fluxurilor de trezorerie

a) Prezentarea unor fluxuri de trezorerie în mărime netă

În principiu, fluxurile de trezorerie trebuie să fie prezentate la nivelul mărimii lor brute. Altfel spus, nu este posibil să se compenseze încasările şi plăţile din aceeaşi categorie şi chiar din categorii diferite (IAS 7.21). Totuşi, standardul admite două excepţii de la această regulă. Astfel, unele fluxuri de trezorerie care provin din activităţi de exploatare, de investiţii sau de finanţare pot să fie prezentate în mărime netă. Este vorba despre:

(i) încasări şi plăţi în contul clienţilor, atunci când fluxurile de trezorerie decurg din activităţile clientului, dar nu decurg din cele ale entităţii; şi

(ii) încasări şi plăţi referitoare la elemente ce au un ritm de rotaţie rapid, o valoare mare şi scadenţe scurte (IAS 7.22).

Exemple de intrări şi de ieşiri de trezorerie vizate de cazul (i):

- acceptarea şi rambursarea de depozite la vedere de către o bancă;
- trezoreria deţinută în contul clienţilor de către o entitate specializată în plasamente; şi
- chiriile vărsate proprietarilor de bunuri, după ce au fost colectate în contul lor (IAS 7.23).

Exemple de intrări şi de ieşiri de trezorerie vizate de cazul (ii):

- mărimile „principalului" referitoare la cărţile de credit;
- achiziţia sau cesiunea de plasamente;
- alte împrumuturi pe termen scurt, ca de exemplu cele ce au o scadenţă mai mică sau egală cu trei luni (IAS 7.23A).

În cazul instituţiilor financiare, fluxurile de trezorerie trebuie să fie prezentate în mărime netă, în cazul:

- încasărilor şi plăţilor legate de acceptarea şi rambursarea de depozite cu scadenţă determinată;
- plasării de depozite la alte instituţii financiare şi retragerii acestor depozite; şi
- împrumuturilor acordate şi avansurilor consimţite în favoarea clienţilor şi rambursării acestor împrumuturi şi avansuri (IAS 7.24).

b) Fluxurile în monede străine

Toate fluxurile de trezorerie în monede străine sunt convertite la cursul zilei plăţii sau încasării (IAS 7.26). Totuşi, există posibilitatea utilizării unui curs mediu ponderat pentru ansamblul fluxurilor aferente unei perioade.

Scanned by CamScanner

Lichiditățile și echivalentele de lichidități în monede străine, existente la sfârșitul exercițiului, sunt convertite la cursul de închidere.

Câștigurile și pierderile nerealizate, ce rezultă din variația cursului între data fluxurilor și data închiderii exercițiului, nu constituie fluxuri monetare. Totuși, efectul variațiilor cursurilor lichidităților și echivalentelor de lichidități deținute sau datorate este prezentat în situația fluxurilor de trezorerie, pentru a permite comparația între lichiditățile și echivalentele de lichidități aferente deschiderii și închiderii exercițiului. Prezentarea se face separat de fluxurile de trezorerie generate de activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare (IAS 7.28).

Exemplu:

La începutul exercițiului 20X1, entitatea deținea în contul curent 10.000 euro. Cursul monedei europene la 1 ianuarie 20X1 era de 4,2 lei. Pe parcursul exercițiului au fost înregistrate următoarele fluxuri monetare în monede străine:

- încasări: 20.000 euro (cursul zilei: 4,3 lei);
- plăți:12.000 euro (cursul zilei: 4,5 lei).

La închiderea exercițiului 20X1, cursul euro era 4,6 lei.

Calculul câștigului sau pierderii latente și comparația între lichiditățile și echivalentele de lichidități aferente deschiderii și închiderii exercițiului rezultă din următorul tabel:

Informații	**Sume în euro**	**Sume în lei**
Trezoreria în monede străine la începutul exercițiului 20X1	10.000	42.000
Fluxurile de trezorerie aferente exercițiului 20X1:		
(+) Încasări	20.000	86.000
(–) Plăți	12.000	54.000
= Sold final scriptic	18.000	74.000
Diferența de curs nerealizată (câștigul sau pierderea latentă) (1)	–	8.800
Trezoreria în monede străine la sfârșitul exercițiului 20X1 (2)	18.000	82.800

(1) Diferența de curs nerealizată se calculează astfel:

Diferența referitoare la trezoreria la începutul exercițiului:
10.000 x (4,6 – 4,2) = 4.000 lei.

+ Diferența referitoare la fluxurile de trezorerie în monede străine, aferentă exercițiului 20X1: 20.000 x (4,6 – 4,3) – 12.000 x (4,6 – 4,5)= 4.800 lei

= Total diferență de curs nerealizată = 4.000 + 4.800 = 8.800 lei.

(2) 18.000 x 4,6 = 82.800 lei.

Scanned by CamScanner

c) Dobânzile şi dividendele

Fluxurile de trezorerie, care provin din dobânzi şi dividende încasate, trebuie să fie prezentate separat de cele care sunt generate de dobânzile şi dividendele plătite. Totodată, ele trebuie să fie delimitate pe cele trei categorii de activităţi, iar apartenenţa lor la una sau alta dintre categorii trebuie să fie menţinută de la un exerciţiu la altul.

Pentru instituţiile financiare, dobânzile şi dividendele încasate, precum şi dobânzile plătite, constituie fluxuri de exploatare. Pentru celelalte entităţi, situaţia delimitării este mai puţin evidentă. Astfel, dobânzile plătite şi dobânzile şi dividendele încasate pot să fie clasificate în fluxurile de trezorerie din exploatare, deoarece ele intră în calculul rezultatului net. Ca alternativă, dobânzile plătite şi dobânzile şi dividendele încasate pot să fie clasificate la fluxurile de trezorerie din finanţare, respectiv la cele de investiţii, deoarece ele reprezintă resurse financiare sau câştiguri asupra investiţiilor.

Dividendele plătite pot să fie clasificate în fluxurile de trezorerie din finanţare, deoarece ele reprezintă costul obţinerii resurselor financiare, sau în fluxurile de trezorerie ale activităţilor de exploatare.

d) Impozitul asupra rezultatului

Plăţile privind impozitul asupra rezultatului trebuie să fie clasificate în categoria fluxurilor de trezorerie din exploatare. Totuşi, atunci când este posibil să se conecteze fluxul generat de impozit la o operaţie ce dă naştere unui flux de trezorerie clasificabil în categoria activităţilor de investiţii sau de finanţare, acest flux va fi prezentat, după caz, în rubricile activităţilor de investiţii, respectiv de finanţare.

e) Tranzacţii fără contrapartidă în trezoreria entităţii

Unele activităţi de investiţii şi de finanţare nu au efect direct asupra fluxurilor curente de trezorerie, cu toate că ele au influenţă asupra structurii capitalului şi activului entităţii. Astfel de tranzacţii nu afectează situaţia fluxurilor de trezorerie, dar ele trebuie prezentate în notele la situaţiile financiare pentru a se furniza orice informaţie relevantă relativă la aceste activităţi de investiţii şi de finanţare.

Exemple de tranzacţii fără efect asupra trezoreriei:

- achiziţia de active, prin preluarea concomitentă de datorii legate direct de acestea sau printr-un contract de locaţie-finanţare;
- achiziţia unei entităţi prin intermediul unei emisiuni de acţiuni;
- conversia de datorii în capitaluri proprii.

Exemplu de întocmire a situaţiei fluxurilor de trezorerie în cazul unei entităţi de producţie[8].

[8] Exemplul este preluat din Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol 2, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

Se cunosc următoarele informații privind entitatea Alfa:

Bilanț	N+1	N
Active necurente		
Imobilizări corporale (valoare brută)	45.600	26.600
– Amortizarea imobilizărilor corporale	10.782	6.566
	34.818	20.034
Titluri puse în echivalență (1)	71.260	32.640
Alte titluri imobilizate	22.000	20.000
Total active necurente	**128.078**	**72.674**
Active curente		
Stocuri (2)	38.820	30.340
Creanțe clienți și conturi asimilate (valoare brută)	67.740	45.300
– Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți	11.400	6.500
	56.340	38.800
Alte creanțe (3)	1.200	600
Cheltuieli în avans	1.800	1.400
Investiții financiare pe termen scurt (4)	30.000	10.000
Lichidități	19.484	11.500
Total active curente	**147.644**	**92.640**
Total active	**275.722**	**165.314**
CAPITALURI PROPRII		
Capital emis	44.000	34.000
Rezerve	12.420	12.420
Rezultat reportat (în N+1: 38.594 + 14.448)	53.042	38.594
Rezerve din conversie	26.020	–
Total capitaluri proprii	**135.482**	**85.014**
Datorii necurente		
Credite bancare (5)	58.000	30.000
Venituri în avans (6)	4.800	5.600
Total datorii necurente	**62.800**	**35.600**
Datorii curente		
Furnizori	49.520	21.500
Credite bancare	16.120	10.400
Venituri în avans (6)	800	800
Alte datorii (7)	11.000	12.000
Total datorii curente	**77.440**	**44.700**
Total capitaluri proprii și datorii	**275.722**	**165.314**

(1) Entitatea Alfa deține 25% din capitalul unei entități străine A. Valoarea titlurilor la 31.12.N+1 este formată din: valoarea titlurilor la 31.12.N, 32.640 u.m., partea ce revine entității Alfa în rezultatul lui A, 12.600 u.m., și diferențe de curs valutar 26.020 u.m.

Scanned by CamScanner

(2) Stocurile cuprind materii prime şi materiale consumabile (7.720 u.m. în N şi 12.100 u.m. în N+1), producţie în curs (3.700 u.m. în N şi 6.620 u.m. în N+1) şi produse finite (18.920 u.m. în N şi 20.100 u.m. în N+1).

(3) Postul „Alte creanţe" cuprinde creanţe legate de exploatare în N şi creanţe privind dividendele în N+1.

(4) În N+1 s-au achiziţionat investiţii financiare pe termen scurt (59.900 u.m.) şi s-au vândut investiţii financiare pe termen scurt (preţ de vânzare 37.900 u.m., costul titlurilor vândute 47.900 u.m.). Achiziţia şi vânzarea s-au realizat în numerar.

(5) Entitatea a contractat la începutul exerciţiului N un împrumut în devize de 10.000 Z. Împrumutul este rambursabil pe 30 decembrie N+5. La 31.12.N, 1Z = 3 u.m. La 31.12.N+1, 1Z = 5,8 u.m.

(6) Postul „Venituri în avans" cuprinde subvenţii pentru investiţii.

(7) Postul „Alte datorii" cuprinde: datorii privind dobânzile de 120 u.m. în N şi 380 u.m. în N+1; datorii privind impozitul pe profit curent de 306 u.m. în N şi 706 u.m. în N+1; şi creditori diverşi (legaţi de activităţi de exploatare) de 11.574 u.m. în N şi 9.914 u.m. în N+1.

Contul de profit şi pierdere în exerciţiul N+1

Cifra de afaceri	208.500
Variaţia stocurilor (sold C)	4.100
Producţia imobilizată	–
Alte venituri din exploatare (8)	3.800
Total venituri din exploatare	**216.400**
Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile	70.112
Cheltuieli cu servicii prestate de furnizori	16.642
Cheltuieli cu personalul	54.724
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale	4.788
Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi	4.900
Alte cheltuieli de exploatare (9)	31.270
Total cheltuieli de exploatare	**182.436**
Rezultatul din exploatare	**33.964**
Venituri din titluri de participaţie la societăţi asociate	12.600
Venituri din alte titluri imobilizate	1.524
Venituri din investiţii financiare pe termen scurt (10)	8.000
Venituri din diferenţe de curs (11)	2.760
Total venituri financiare	**24.884**
Cheltuieli cu diferenţe de curs valutar	28.000
Cheltuieli privind dobânzile	4.000
Cheltuieli cu investiţii financiare pe termen scurt	10.000
Total cheltuieli financiare	**42.000**
Rezultatul financiar	**(17.116)**
Rezultat contabil înainte de impozitare	**16.848**
Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.400
Rezultatul net al exerciţiului	**14.448**

Scanned by CamScanner

(8) Postul „Alte venituri din exploatare" cuprinde venituri din subvenții pentru investiții (800 u.m.) și din vânzarea imobilizărilor corporale (3.000 u.m.).
(9) Postul „Alte cheltuieli de exploatare" cuprinde: cheltuieli administrative 30.842 u.m. și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale cedate 428 u.m. (valoarea de intrare a imobilizărilor cedate 1.000 u.m.).
(10) Reprezintă diferența dintre valoarea justă și valoarea de achiziție a investițiilor financiare pe termen scurt.
(11) Sunt generate de încasarea creanțelor-clienți.

Situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul N+1

Fluxuri de trezorerie relative la activități de exploatare (metoda indirectă):	
Rezultatul contabil înainte de impozitare	16.848
Eliminarea veniturilor și cheltuielilor nemonetare:	
+ Cheltuieli cu amortizări și provizioane (4.788 + 4.900)	9.688
– Venituri din provizioane	–
Eliminarea veniturilor și cheltuielilor nelegate de exploatare:	
± Rezultat din cesiunea imobilizărilor (3.000 – 428)	–2.572
+ Cheltuieli privind dobânzile	4.000
– Venituri din participații în societăți asociate	–12.600
– Venituri din alte titluri imobilizate	–1.524
– Venituri din investiții financiare pe termen scurt	–8.000
+ Cheltuieli cu diferențele de curs valutar	28.000
+ Cheltuieli cu investiții financiare pe termen scurt	10.000
– Subvenții pentru investiții virate la venituri	–800
= Rezultat din exploatare înaintea variației stocurilor, creanțelor și datoriilor din exploatare	43.040
± Variația stocurilor (38.820 – 30.340)	–8.480
± Variația clienților și conturile asimilate (67.740 – 45.300)	–22.440
± Variația altor creanțe (0 – 600) •	+600
± Variația cheltuielilor în avans (1800 – 1.400)	-400
± Variația furnizorilor (49.520 – 21.500)	+28.020
± Variația altor datorii (9.914 – 11.574)	–1.660
– Plăți privind impozitul pe profit (306 + 2.400 – 706)	–2.000
= Fluxul net de trezorerie din activități de exploatare (I)	**36.680**
Fluxuri de trezorerie relative la activități de investiții:	
– Plăți privind achiziția de imobilizări corporale ••	–20.000
– Plăți privind achiziția de alte titluri imobilizate	–2.000
+ Încasări din vânzarea imobilizărilor corporale	3.000
+ Încasări din vânzarea de investiții financiare pe termen scurt	37.900
– Plăți privind achiziția de investiții financiare pe termen scurt	–59.900
+ Dividende încasate (1.524 – 1.200)	324
= Fluxul net de trezorerie din activități de investiții (II)	**–40.676**

Scanned by CamScanner

Fluxuri de trezorerie relative la activităţi de finanţare:	
+ Încasări din majorarea capitalului social prin aport în numerar (44.000 – 34.000)	10.000
+ Încasări din împrumuturi bancare (16.120 – 10.400)	5.720
– Dobânzi plătite (120 + 4.000 – 380)	–3.740
= Fluxul net de trezorerie din activităţi de finanţare (III)	**11.980**
Variaţia netă a lichidităţilor (I+II+III)	**7.984**
+ Lichidităţi la începutul exerciţiului (disponibil în bilanţul din N)	**11.500**
= Lichidităţi la sfârşitul exerciţiului (11.500 + 7.984)	**19.484**

• Am considerat că dividendele primite nu sunt aferente activităţilor de exploatare.

•• Deoarece în bilanţ nu există datorii faţă de furnizorii de imobilizări, rezultă că toate achiziţiile au fost deja plătite.
Achiziţiile de imobilizări corporale = Sold final imobilizări (valori brute) + Ieşiri imobilizări – Sold iniţial imobilizări (valori brute) = 45.600 + 1.000 – 26.600 = 20.000 u.m.

Fluxuri de trezorerie relative la activităţi de exploatare (metoda directă):	
+ Încasări de la clienţi •	188.820
+ Încasarea altor creanţe din exploatare	600
– Plăţi furnizori ••	–63.114
– Plăţi personal	–54.724
– Alte plăţi din exploatare •••	–32.502
– Plăţi în avans	–400
– Plăţi privind impozitul pe profit	–2.000
= Fluxul net de trezorerie din activităţi de exploatare	**=36.680**

• Încasări de la clienţi = Sold iniţial clienţi + Vânzări (inclusiv diferenţe de curs aferente) – Sold final clienţi = 45.300 + (208.500 + 2.760) – 67.740 = 188.820 u.m.

•• Plăţi furnizori = Sold iniţial furnizori + Achiziţii de la furnizori – Sold final furnizori, unde:
Achiziţiile = achiziţii de stocuri + achiziţii de servicii
Achiziţiile de stocuri = Sold final materii prime + Consum de materii prime – – Sold iniţial materii prime = 12.100 + 70.112 – 7.720 = 74.492 u.m.
Achiziţii de servicii = 16.642 u.m.
Achiziţii totale = 74.492 + 16.642 = 91.134 u.m.
Plăţile în favoarea furnizorilor = 21.500 + 91.134 – 49.520 = 63.114 u.m.

••• Alte plăţi = Sold iniţial creditori diverşi + Cheltuieli administrative – Sold final creditori diverşi = 11.574 + 30.842 – 9.914) = 35.502 u.m.

Scanned by CamScanner

IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*

Standardul IAS 33 stabilește regulile de calcul pentru rezultatul pe acțiune de bază și rezultatul pe acțiune diluat. El a fost publicat de organismal international în 1997 și revizuit în 2003. Ulterior, a suportat amendamente minore, ultimele având loc în 2011.[9]

Rezultatul pe acțiune de bază

Rezultatul pe acțiune de bază se calculează ca raport între rezultatul net al perioadei aferent acțiunilor ordinare și numărul mediu ponderat al acțiunilor ordinare în circulație pe parcursul anului (IAS 33.10).

Rezultatul net al perioadei aferent acțiunilor ordinare se determină ca diferență între rezultatul net al perioadei, din care au fost excluse interesele care nu controlează și dividendele preferențiale (IAS 33.12).

Numărul mediu de acțiuni în circulație se calculează prin adăugarea la numărul de acțiuni în circulație la începutul exercițiului a emisiunilor noi de acțiuni și prin deducerea rambursărilor de acțiuni sau a achizițiilor de acțiuni proprii (IAS 33.19). Ponderarea se face în funcție de factorul timp.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații privind exercițiul încheiat la 31.12.20X1:

Rezultat contabil înainte de impozitare:	200.000 u.m.
– Cheltuieli cu impozitul pe profit:	60.000 u.m.
= Rezultat contabil net:	140.000 u.m.
– Interese care nu controlează:	10.000 u.m.
= Rezultat atribuibil acționarilor societății-mamă:	130.000 u.m.

Dividendele în valoare de 80.000 u.m. au fost repartizate astfel: pentru acțiuni ordinare 50.000 u.m. și pentru acțiuni preferențiale 30.000 u.m.

La începutul exercițiului 20X1, existau în circulație 9.000 de acțiuni ordinare. La 30 septembrie 20X1, au fost emise încă 4.000 de acțiuni ordinare.

Rezultatul net al exercițiului aferent acțiunilor ordinare = 130.000 – 30.000 = 100.000 u.m.

Numărul mediu ponderat de acțiuni ordinare în circulație în cursul exercițiului = 9.000 + 4.000 x 3/12 = 10.000 de acțiuni

Rezultatul pe acțiune de bază = 100.000 / 10.000 = 10 u.m.

Rezultatul pe acțiune diluat

Rezultatul pe acțiune diluat se calculează prin ajustarea rezultatului pe acțiune de bază cu efectul acțiunilor potențiale (IAS 33.31). Astfel, rezultatul net al perioadei se majorează cu următoarele elemente nete de impozit: dividendele ce revin acțiunilor preferențiale în cazul conversiei acestora în acțiuni ordinare,

[9] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias33

Scanned by CamScanner

dobânzile aferente obligaţiunilor convertibile în acţiuni ordinare şi toate celelalte elemente care nu ar putea fi incluse în rezultat dacă emisiunea de acţiuni potenţiale nu ar fi avut loc (IAS 33.33). În plus, la numărul de acţiuni ordinare se adaugă numărul de acţiuni ce ar rezulta din conversia tuturor acţiunilor potenţiale în acţiuni ordinare (IAS 33.36).

Exemplu:

În exerciţiul 20X1 au fost emise 20.000 de obligaţiuni convertibile în acţiuni ordinare. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 1.000 u.m., iar dobânda nominală de 10%. La data emisiunii obligaţiunilor, s-a stabilit că, până pe 1 iulie 20X2, fiecare 100 obligaţiuni pot fi convertite în 105 acţiuni. La începutul exerciţiului 20X1, entitatea avea în circulaţie 100.000 de acţiuni ordinare. Până la închiderea exerciţiului 20X1 nu au avut loc conversii de obligaţiuni în acţiuni. Rezultatul net al exerciţiului 20X1 aferent acţiunilor ordinare a fost de 200.000.000 u.m. Cota de impozit pe profit 16%.

Rezultatul pe acţiune de bază = 200.000.000/100.000 = 2.000 u.m./acţiune

Calculul rezultatului pe acţiune diluat:

Rezultat net al perioadei aferent acţiunilor ordinare:	200.000.000
+ Dobândă economisită (20.000 x 1.000 x 10%):	2.000.000
– Reducerea de impozit de care nu se mai beneficiază: (2.000.000 x 16%)	320.000
= Rezultatul diluat:	201.680.000
Acţiuni ordinare în circulaţie:	100.000
+ Acţiuni ordinare potenţiale (20.000 x 105 /100):	21.000
= Număr total de acţiuni ordinare:	121.000

Rezultatul pe acţiune diluat = 20.680.000/121.000 = 1.666,77 u.m./acţiune

În cazul unei emisiuni de drepturi (de exemplu : opţiuni, warrant), preţul de exercitare este adesea mai mic decât valoarea justă a acţiunilor. De aceea, o asemenea emisiune de drepturi include un element de gratuitate. Pentru astfel de contracte (IAS 33.45):

- se calculează numărul de acţiuni care ar fi fost emise la valoarea justă,
- iar diferenţa dintre numărul de acţiuni emise şi numărul de acţiuni care ar fi fost emise la valoarea justă se tratează ca o emisiune de acţiuni ordinare fără plată (gratuite). Acţiunile ordinare gratuite sunt diluante şi intră în calculul rezultatului pe acţiune diluat.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informaţii privind entitatea, în exerciţiul 20X1:

- rezultatul net al perioadei aferent acţiunilor ordinare: 4.800.000 u.m.;
- număr mediu ponderat de acţiuni ordinare în circulaţie: 1.000.000 acţiuni;
- valoarea justă medie a unei acţiuni în 20X1: 40 u.m.;

Scanned by CamScanner

- în 20X0 au fost emise opțiuni pentru cumpărarea a 200.000 de acțiuni ordinare la un preț unitar de 30 u.m.; durata de exercitare a opțiunilor: 3 ani.; în 20X0 și 20X1 nu s-au exercitat opțiuni.

În acest exemplu, rezultatul diluat coincide cu cel aferent acțiunilor ordinare: 4.800.000 u.m.

Numărul de acțiuni care ar fi fost emise la valoarea justă = 200.000 x 30/40 = 150.000 de acțiuni

Numărul de acțiuni gratuite (diluante) = 200.000 – 150.000 = 50.000 de acțiuni

Numărul total de acțiuni ordinare (efective și potențiale) = 1.000.000 + 50.000 = 1.050.000 de acțiuni

Rezultatul pe acțiune diluat = 4.800.000/1.050.000 = 4,571 u.m./acțiune

Acțiunile ordinare potențiale se tratează ca diluante atunci când conversia lor în acțiuni ordinare ar determina diminuarea rezultatului pe acțiune (IAS 33.41). Efectele acțiunilor ordinare antidiluante nu se iau în considerare la calculul rezultatului pe acțiune diluat. Când se analizează dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante, se urmărește fiecare serie de acțiuni, în mod separat. Mai mult, fiecare serie de acțiuni ordinare potențiale se ia în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante (IAS 33.44).

Exemplu:[10]

Se cunosc următoarele informații privind o entitate în exercițiul 20X1:

- rezultatul net al perioadei aferent acțiunilor ordinare: 40.000.000 u.m.;
- numărul mediu ponderat de acțiuni ordinare în circulație: 4.000.000 acțiuni;
- valoarea justă medie a unei acțiuni în 20X1: 300 u.m.;
- în 20X0, au fost emise opțiuni pentru cumpărarea a 200.000 de acțiuni ordinare la un preț unitar de 240 u.m.; în 20X0 și 20X1, nu s-au exercitat opțiuni;
- în 20X0, au fost emise 1.600.000 acțiuni preferențiale, fiecare având dreptul la dividende de 16 u.m.; o acțiune preferențială este convertibilă în două acțiuni ordinare; până la închiderea exercițiului 20X1, nu s-a realizat nicio conversie;
- la 1 ianuarie 20X0, s-au emis 200.000 de obligațiuni cu valoare nominală 2.000 u.m. și rata dobânzii 5%; fiecare obligațiune este convertibilă în 20 de acțiuni ordinare;
- cota de impozit: 16%.

Scanned by CamScanner

Analiza seriilor de acţiuni ordinare potenţiale:

Categorii de acţiuni potenţiale	Creşterea rezultatului	Creşterea numărului de acţiuni ordinare	Rezultatul pe acţiune suplimentar
Opţiuni (Acţiuni ordinare emise fără plată: 200.000 – 200.000 x 240/300 = 40.000 acţiuni)	–	40.000	Zero
Acţiuni preferenţiale convertibile	1.600.000 x 16 = 25.600.000	1.600.000 x 2= 3.200.000	25.600.000 / 3.200.000 = 8
Obligaţiuni convertibile (Efectul net al dobânzii: 400.000.000 x 5% – 16% x 400.000.000 x 5% = 16.800.000 u.m.)	16.800.000	200.000 x 20 = 4.000.000	16.800.000 / 4.000.000 = 4,2

Calculul rezultatului pe acţiune diluat:

Elemente	Rezultat atribuibil	Acţiuni ordinare	Rezultat pe acţiune	Efectul
Rezultat aferent acţiunilor ordinare	40.000.000	4.000.000	10	
Opţiuni	–	40.000		
Total	40.000.000	4.040.000	9,90	Diluante
Obligaţiuni convertibile	16.800.000	4.000.000		
Total	56.800.000	8.040.000	7,06	Diluante
Acţiuni preferenţiale convertibile	25.600.000	3.200.000		
Total	82.400.000	11.240.000	7,33	Anti-diluante

Deoarece rezultatul pe acţiune diluat se majorează la luarea în considerare a acţiunilor preferenţiale convertibile (de la 7,06 la 7,33), acţiunile preferenţiale sunt antidiluante şi nu intră în calculul rezultatului pe acţiune diluat. Deci, rezultatul pe acţiune diluat va fi 7,06.

Scanned by CamScanner

IAS 34 *Raportarea financiară intermediară*

IAS 34 stabileşte conţinutul minim al unui raport financiar intermediar, precum şi principiile de recunoaştere şi evaluare ce trebuie respectate pentru întocmirea unui astfel de raport. El a fost publicat de organismal internațional în 1998, revizuit în 2000 şi, ulterior, a suportat multiple amendamente.

Definiţii

Raportul financiar intermediar desemnează un raport financiar ce conţine un joc complet de situaţii financiare rezumative, pentru o perioadă intermediară.

Perioada intermediară desemnează o perioadă de raportare mai mică decât cea a unui exerciţiu.

Conţinutul unui raport financiar intermediar

Un raport financiar intermediar trebuie să comporte cel puţin următoarele componente (IAS 34.8):

- o situaţie condensată a poziţiei financiare;
- o situaţie condensată a profitului sau pierderii şi a altor rezultate globale;
- o situaţie condensată a variaţiei capitalurilor proprii;
- o situaţie condensată a fluxurilor de trezorerie;
- o selecţie a notelor explicative.

Situaţiile financiare rezumative trebuie să comporte cel puţin fiecare dintre rubricile şi fiecare dintre subtotalurile ce erau prezentate în situaţiile financiare anuale cele mai recente, precum şi selecţia de note explicative impusă de prezenta normă (IAS 34.10).

Raportul financiar intermediar trebuie să cuprindă toate informaţiile semnificative, pentru ca utilizatorii externi să înţeleagă evoluţia poziţiei financiare şi a performanţelor entităţii de la ultimul raport anual (IAS 34.15).

Exemple de evenimente şi tranzacţii a căror divulgare este necesară dacă sunt semnificative (IAS 34.15B):

- deprecierea stocurilor şi reluarea unei astfel de deprecieri;
- recunoşterea deprecierilor pentru active financiare, imobilizări corporale şi imobilizări necorporale, precum şi reluarea unor astfel de deprecieri;
- reluarea provizioanelor pentru restructurare;
- achiziţia şi vânzarea de imobilizări corporale;
- corectări de erori comise în exerciţii anterioare;
- tranzacţiile cu părţile afiliate etc.

Perioadele pentru care trebuie să fie prezentate situaţiile financiare intermediare

Rapoartele financiare intermediare trebuie să includă situaţii financiare (condensate sau complete) pentru următoarele perioade (IAS 34.20):

Scanned by CamScanner

- situația poziției financiare la sfârșitul perioadei intermediare și bilanțul comparativ la închiderea exercițiului precedent;
- situația profitului sau pierderii și a altor rezultate globale cumulată de la începutul exercițiului, cât și situația comparativă a profitului sau pierderii și a altor rezultate globale, pentru perioadele intermediare comparabile ale exercițiului precedent;
- situația variației capitalurilor proprii cumulată de la începutul exercițiului, cât și o situație comparativă pentru perioada comparabilă a exercițiului precedent; și
- tabloul fluxurilor de trezorerie cumulate de la începutul exercițiului, cât și tabloul comparativ pentru perioada comparabilă a exercițiului precedent.

Recunoaștere și evaluare

În situațiile financiare intermediare, entitatea trebuie să aplice politici contabile identice cu cele utilizate în situațiile financiare anuale, exceptând cazul schimbărilor de politici contabile posterioare datei de închidere pentru situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar următor. Totuși, frecvența rapoartelor financiare ale unei entități nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor anuale. Din acest motiv, evaluările efectuate pentru necesitățile informării trebuie să fie făcute pe o bază cumulată, de la începutul exercițiului până la data intermediară (IAS 34.28).

Exemplu:[11]

La închiderea primului trimestru al exercițiului 20X1, a avut loc o depreciere neprevăzută a monedei naționale. Acest lucru a făcut necesară contabilizarea unei pierderi din diferențe de curs valutar aferente datoriilor în devize, pentru care entitatea nu luase măsuri de acoperire. Conform estimărilor, moneda națională își va recâștiga valoarea, în raport cu alte devize, la sfârșitul celui de-al doilea trimestru. Managerii doresc să evite contabilizarea pierderilor din diferențe de curs valutar în rezultatul primului trimestru, preferând amânarea recunoașterii acestora, prin înscrierea în bilanț, pe baza previziunilor privind evoluția cursului de schimb. Altfel spus, la nivelul entității, se speră că, la sfârșitul celui de-al doilea trimestru, pierderea va fi neutralizată, ceea ce va permite o netezire a rezultatului, întrucât se evită recunoașterea unei pierderi într-un trimestru și a unui venit în celălalt.

IAS 34 precizează însă că un cost care nu satisface definiția activului la sfârșitul unei perioade intermediare nu trebuie amânat, prin recunoaștere în bilanț, pe motiv că se așteaptă informații viitoare referitoare la respectarea definiției activului sau că se netezesc rezultatele pe perioadele intermediare ale unui exercițiu.

În consecință, pierderile din diferențe de curs valutar trebuie să fie contabilizate în cheltuieli, pe o bază cumulată, pentru a respecta principiul de utilizare a aceloraşi metode contabile pentru rapoartele financiare intermediare și anuale.

[11] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională, vol 1, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

Venituri obţinute în mod sezonier, ciclic sau ocazional

Veniturile activităţilor ordinare pe care entitatea le obţine în mod sezonier, ciclic sau ocazional, în timpul unui exerciţiu, nu trebuie să fie nici anticipate, nici amânate la o dată intermediară, dacă nu este adecvat să fie anticipate sau amânate, la sfârşitul exerciţiului (IAS 34.37). Este cazul, de exemplu, al dividendelor primite, al redevenţelor şi al subvenţiilor guvernamentale. De asemenea, unele entităţi realizează în cursul anumitor perioade ale exerciţiului venituri din activităţi ordinare mai mari decât cele obţinute în cursul altor perioade intermediare. Aceste venituri sunt contabilizate la data la care ele se obţin (IAS 34.38).

Exemplu:

O entitate realizează cea mai mare parte a profitului său în trimestrele 2 şi 3. Statisticile arată că cifra sa de afaceri urmează, mai mult sau mai puţin, următoarea curbă:

- trimestrul 1: 10% din cifra de afaceri anuală;
- trimestrul 2: 30% din cifra de afaceri anuală;
- trimestrul 3: 45% din cifra de afaceri anuală;
- trimestrul 4: 15% din cifra de afaceri anuală.

În primul trimestru al exerciţiului 20X1, cifra de afaceri înregistrată de către entitate a fost 508.000 u.m. Totuşi, managerii ar prefera să prezinte, în raportul financiar intermediar, 1/4 din cifra de afaceri estimată pentru exerciţiul 20X1, adică:

$$\frac{508.000x100}{10} x \frac{1}{4} = 1.270.000\ u.m.$$

Conform standardului IAS 34, cifra de afaceri ce trebuie prezentată în raportul financiar al trimestrului 1 corespunde veniturilor realizate în acest trimestru, adică 508.000 u.m.

Aplicarea principiului autonomiei perioadelor ar putea conduce totuşi la incoerenţe, în special pentru cheltuielile a căror rată este progresivă sau care depind de un prag. În consecinţă, IAS 34 face o excepţie precizând că, pentru astfel de cheltuieli, mărimea contabilizată în cursul perioadei trebuie să fie bazată pe o rată medie a exerciţiului.

Exemple:

1. În trimestrul 1, rezultatul înainte de impozitare este 40.000 u.m. Presupunem că, în conformitate cu regulile fiscale în vigoare, impozitul anual se calculează astfel: pentru partea de rezultat mai mică sau egală cu 50.000 u.m., cota este 20%, pentru partea mai mare de 50.000 u.m., cota este 30%. Rezultatul anual înainte de impozitare este estimat la 300.000 u.m.. Impozitul va fi deci: 50.000 x 20% + 250.000 x 30% = 85.000 u.m., ceea ce conduce la o cotă medie de impozit de 85.000/300.000 = 28,33%. Deşi în trimestrul 1 rezultatul este mai mic de 50.000 u.m., cheltuiala cu impozitul va fi de 40.000 x 28,33% = 11.332 u.m.
2. Un salariat câştigă 10.000 u.m. pe lună. Cheltuielile sociale calculate anual sunt 20% din salariul anual. Presupunem că doar fracţiunea din salariul anual mai mică sau egală cu 100.000 u.m. este supusă acestor cheltuieli. Deşi plafonul va fi atins la sfârşitul lunii a 10-a, cheltuiala contabilizată nu va fi:

Scanned by CamScanner

10.000 x 6 luni x 20% = 12.000 în trimestrul 1 şi
10.000 x 4 luni x 20% = 8.000 în trimestrul 2.

Dimpotrivă, trebuie să ne bazăm pe o rată medie a cheltuielilor sociale ale exerciţiului (100.000 x 20%)/(10.000 x 12 luni) = 16,67% şi se contabilizează 10.000 x 6 x 16,7% = 10.002 în fiecare semestru.

Estimările contabile

Ca şi în cazul situaţiilor financiare anuale, întocmirea situaţiilor financiare intermediare necesită o serie de estimări contabile (mărimea provizioanelor, deprecierea activelor etc.). Aceste estimări trebuie să fie bazate pe informaţiile disponibile la data întocmirii raportului. IAS 34 admite totuşi ca metodele utilizate să fie mai simple decât în cazul situaţiilor financiare anuale. Astfel:

- costurile legate de pensionare pentru perioada interimară pot fi estimate prin extrapolarea ultimei evaluări actuariale;
- determinarea valorii juste a imobilizărilor corporale nu implică în mod necesar recursul la profesionişti calificaţi etc.

Dacă în cursul unei perioade ulterioare, este necesară o schimbare de estimare contabilă, incidenţa sa trebuie să fie luată în cont în rezultatul perioadei în curs.

Exemplu:[12]

O creanţă asupra unui client a evoluat astfel în exerciţiul 20X1:

	31 martie 20X1	30 iunie 20X1	30 septembrie 20X1	31 decembrie 20X1
Mărimea creanţei	200.000	180.000	140.000	140.000
Depreciere prevăzută	100.000	100.000	40.000	60.000

Entitatea îşi închide conturile la 31 decembrie şi publică rezultate financiare trimestriale.

Incidenţa asupra rezultatelor intermediare va fi:

- raportul de la 31 martie 20X1: rezultatul primului trimestru: –100.000 u.m.;
- raportul de la 30 iunie 20X1: rezultatul trimestrului 2: 0 u.m.; rezultatul primelor 2 semestre: – 100.000 u.m.;
- raportul de la 31 septembrie 20X1: rezultatul trimestrului 3: 100.000 – 40.000 = 60.000 u.m.; rezultatul primelor 3 semestre: – 40.000
- raportul de la 31 decembrie 20X1: rezultatul anului N: – 60.000 u.m.

Schimbările de politici contabile

IAS 34 precizează, ca principiu, că situaţiile financiare intermediare trebuie să fie întocmite conform aceloraşi politici ca şi situaţiile financiare anuale. O schimbare de politici este admisă doar dacă ea este aplicată situaţiilor financiare anuale ale exerciţiului în curs.

O schimbare de politici contabile trebuie reflectată prin retratarea situaţiilor financiare ale perioadelor intermediare precedente ale exerciţiului şi ale perioadelor intermediare comparabile ale exerciţiilor anterioare (IAS 34.43).

[12] Exemplu inspirat din Raffournier B., 2012, Les normes comptables internationales (IFRS), 5e édition, Economica.

Scanned by CamScanner

IAS 16 *Imobilizări corporale*

Standardul IAS 16 prescrie tratamentul contabil al imobilizărilor corporale. Acesta a fost emis de către organismul internațional de normalizare în 1993, reemis în decembrie 2003 și a suportat multiple amendamente, cele mai recente având loc în 2014[13].

Dispozițiile standardului IAS 16 nu se aplică pentru: active necurente deținute în vederea vânzării (IFRS 5), stocuri (IAS 2), active biologice (IAS 41) și investiții imobiliare (IAS 40).

Definiție

Imobilizările corporale sunt active tangibile[14]:

a) deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
b) pentru care se așteaptă o utilizare pe o perioadă mai mare de un exercițiu contabil.

Exemple:

1. Entitatea a construit o clădire pe care o utilizează ca secție de producție. Clădirea satisface definiția imobilizărilor corporale, deoarece este un activ tangibil, utilizat în producția de bunuri, pentru care se așteaptă o utilizare pentru o perioadă mai mare de un an.
2. Entitatea deține camioane cu care transportă mărfuri, conform contractelor încheiate cu clienții. Camioanele sunt imobilizări corporale, deoarece sunt active tangibile, utilizate în prestarea de servicii, pentru care se așteaptă o utilizare pentru o perioadă mai mare de un an.
3. Entitatea a achiziționat o clădire modernă în care se află birourile personalului administrativ. Clădirea este o imobilizare corporală, deoarece este un activ tangibil, utilizat în scopuri administrative, pentru care se așteaptă o utilizare pentru o perioadă mai mare de un an.
4. Entitatea deține un autovehicul de lux, care este utilizat exclusiv de directorul general. Autovehiculul satisface definiția imobilizărilor corporale, deoarece este

[13] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16
[14] http://www.ifrs.org/Documents/IAS16.pdf

Scanned by CamScanner

un activ tangibil, utilizat în scopuri administrative, pentru care se așteaptă o utilizare pentru o perioadă mai mare de un an.

5. Entitatea deține o clădire utilizată ca sediu administrativ. Clădirea este o imobilizare corporală, deoarece este un activ tangibil, utilizat în scopuri administrative, pentru care se așteaptă o utilizare pentru o perioadă mai mare de un an.

Recunoaștere

Un element de imobilizări corporale este recunoscut, atunci când sunt îndeplinite cele două condiții de recunoaștere a unui activ: (i) este probabil ca entitatea care îl deține sau, în general, îl controlează să beneficieze de avantajele economice viitoare asociate acestuia; și (ii) costul lui poate să fie evaluat în mod fiabil.

Exemplu:

O entitate achiziționează un echipament tehnologic care îi este necesar în procesul de producție. Costul de achiziție este 100.000 u.m. Echipamentul va fi recunoscut în activ, în categoria imobilizărilor corporale, deoarece entitatea se așteaptă să obțină avantaje economice din utilizarea acestuia în procesul de producție și costul acestuia poate fi evaluat în mod fiabil (100.000 u.m.).

IAS 16 precizează că uneori componentele anumitor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. În astfel de cazuri, entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element, când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a imobilizărilor corporale (IAS 16.13)[15].

Exemplu:

O entitate care își desfășoară activitatea în industria chimică este obligată, prin lege, să-și doteze toate instalațiile cu sisteme de reducere a emisiilor poluante. Acestea sunt verificate anual și, dacă se constată degradarea lor, sunt înlocuite. Experiența arată că instalațiile au o durată de utilizare de 15 ani, iar sistemele de reducere a emisiilor poluante, de 5 ani. Presupunem că în exercițiul curent, în urma verificării, s-a constatat că, pentru o instalație, sistemul de reducere a emisiilor poluante era degradat și s-a procedat la înlocuirea imediată a acestuia cu

[15] IASB, 2017, IFRS® Standards (Blue Book) Consolidated without early application, IFRS Foundation, ISBN: 978-1-911040-35-4.

Scanned by CamScanner

un sistem nou, al cărui cost este de 10.000 u.m. Înlocuirea sistemului conduce la recunoaşterea unei imobilizări corporale de 10.000 u.m., amortizabilă pe 5 ani.

Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală, care îndeplineşte condiţiile pentru a fi recunoscută la active, trebuie să fie iniţial evaluată la costul său (IAS 16.15.).

Costul unei imobilizări este format din (IAS 16.16):

- preţul său de cumpărare, la care se adaugă taxele vamale şi taxele nerecuperabile;
- toate cheltuielile directe atribuibile, angajate pentru a aduce activul în starea de utilizare prevăzută; şi
- costul estimat pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion, pe baza standardului IAS 37.

Cheltuielile directe atribuibile se referă la: cheltuielile de amenajare a amplasamentului; cheltuielile de transport şi de manipulare iniţiale; cheltuielile de instalare; onorariile cuvenite arhitecţilor şi inginerilor; costuri cu pregătirea zonei etc.

Exemplu:

Pe data de 25 decembrie 20X1, entitatea a achiziţionat un utilaj în următoarele condiţii: preţ negociat cu furnizorul 200.000 u.m., cheltuieli cu transportul, instalarea şi probele facturate de furnizori 20.000 u.m. Presupunem că, prin contractul de licenţă, entitatea are obligaţia ca la sfârşitul perioadei de exploatare să îndepărteze utilajul şi să restaureze vegetaţia. Valoarea actualizată a cheltuielilor necesare pentru îndeplinirea obligaţiilor contractuale este estimată la 9.000 u.m.

Costul iniţial al utilajului este: 200.000 u.m. + 20.000 u.m. + 9.000 u.m.= 229.000 u.m. El va fi recunoscut astfel:

- recepţia utilajului pentru valoarea facturată de furnizori (200.000 u.m. + 20.000 u.m. = 220.000 u.m.):

Imobilizări corporale	=	Furnizori de imobilizări	220.000

- recunoaşterea cheltuielilor necesare pentru îndepărtarea instalaţiei şi restaurarea vegetaţiei:

Imobilizări corporale	=	Provizion pentru dezafectarea imobilizărilor şi alte acţiuni similar	9.000

Scanned by CamScanner

Cheltuielile administrative şi alte cheltuieli generale nu intră în structura costului activului, exceptând situaţia în care astfel de cheltuieli pot să fie direct legate de achiziţia sau de punerea în stare de utilizare a bunului. Acelaşi tratament este suportat şi de cheltuielile de demarare şi de cele preliminare exploatării. Cât priveşte pierderile iniţiale de exploatare, angajate înainte ca bunul să ajungă la performanţa prevăzută, acestea sunt înscrise la cheltuieli (IAS 16.19).

Exemplu:

În exerciţiul 20X1, entitatea a achiziţionat un echipament cu 400.000 u.m. S-au angajat cheltuieli de 30.000 u.m. cu transportul echipamentului la locul de exploatare, 70.000 u.m. cu instalarea şi probele şi 6.000 u.m. cu pregătirea personalului care va utiliza echipamentul.

Costul iniţial al utilajului este: 400.000 + 30.000 + 70.000 = 500.000 u.m. El va fi recunoscut astfel:

Imobilizări corporale	= Furnizori de imobilizări	500.000

Cheltuielile de 6.000 u.m. cu pregătirea personalului care va utiliza echipamentul nu reprezintă o componentă a costului imobilizării corporale, ci vor afecta rezultatul exerciţiului 20X1.

Costul unui activ produs de entitate pentru sine este determinat prin utilizarea aceloraşi principii operaţionale folosite în cazul unui activ achiziţionat. Ca atare, toate profiturile interne sunt eliminate. De asemenea, costurile anormale generate de risipa de materii prime, folosirea ineficientă a forţei de muncă şi altor resurse implicate în producerea activului pentru sine, nu figurează în costul acestuia. În anumite condiţii prevăzute de standardul IAS 23, cheltuielile financiare trebuie să fie contabilizate ca un element constitutiv al costului imobilizării corporale (IAS 16.22).

Exemplu:

În cursul exerciţiului N, entitatea procedează la construirea unui imobil prin forţe proprii. În acest sens, s-au angajat următoarele cheltuieli: cheltuieli materiale 25.000 u.m., cheltuieli cu manopera 15.000 u.m., alte cheltuieli directe ocazionate de construcţie 10.000 u.m., cheltuieli indirecte raţional ataşabile construcţiei 5.000 u.m. şi cheltuieli cu dobânzile ataşabile producţiei imobilului 1.000 u.m.

Recepţia imobilului se va realiza la costul de producţie:

25.000 + 15.000 + 10.000 + 5.000 + 1.000 = 56.000 u.m.

Imobilizări corporale	= Venituri din producţia de imobilizări corporale	56.000

Scanned by CamScanner

Valoarea contabilă a imobilizărilor corporale poate să fie diminuată cu mărimea subvenţiilor publice, conform standardului IAS 20.

Exemplu:

La 01.01.20X1, o entitate obţine o subvenţie de 16.000 u.m., pentru a achiziţiona o instalaţie, al cărei cost este de 40.000 u.m. şi care va fi amortizată conform metodei lineare, pe o durată de 4 ani. Dacă se procedează la deducerea subvenţiilor pentru investiţii din costul activului, echipamentul ar fi contabilizat la o valoare de 40.000 – 16.000 = 24.000 u.m. În exerciţiul 20X1, vor fi operate următoarele înregistrări:

- achiziţia instalaţiei, la 01.01.20X1:

Imobilizări corporale	=	Furnizori de imobilizări	40.000

- primirea subvenţiei pentru investiţii, la 01.01.20X1:

Subvenţii	=	Imobilizări corporale	16.000

- înregistrarea cheltuielilor privind amortizările, la 31.12.20X1 (24.000/4):

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor corporale	6.000

Evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale

IAS 16 permite două modele:

- modelul costului, conform căruia imobilizările sunt evaluate la costul lor diminuat cu amortizările cumulate (IAS 16.30); sau
- modelul reevaluării, prin care imobilizările corporale trebuie să fie evaluate la valoarea lor reevaluată, adică la valoarea lor justă la data reevaluării, diminuată cu amortizările ulterioare şi pierderile de valoare ulterioare (IAS 16.31).

Exemplu:

La închiderea exerciţiului 20X1, entitatea deţine imobilizări corporale cu următoarele caracteristici: cost de achiziţie 1.100.000 u.m. şi amortizare cumulată 400.000 u.m. Dacă entitatea utilizează modelul costului din IAS 16, în bilanţul de la închiderea exerciţiului 20X1, imobilizările corporale vor fi evaluate la valoarea netă de 700.000 u.m.

Reevaluările trebuie să fie efectuate cu o regularitate suficientă, pentru ca valoarea contabilă să nu difere semnificativ de cea care ar fi fost determinată prin utilizarea valorii juste la data închiderii exerciţiului.

Scanned by CamScanner

Un activ nu poate să fie reevaluat în mod izolat, ci doar împreună cu ansamblul bunurilor din aceeaşi categorie (IAS 16.36). O categorie cuprinde bunuri care au aceeaşi natură şi aceeaşi utilizare (IAS 16.37).

Exemple de categorii: terenurile, construcţiile, echipamentele, navele, avioanele, autovehiculele, echipamente de birou etc.

Atunci când valoarea contabilă a unui activ creşte, ca urmare a reevaluării, creşterea respectivă afectează direct capitalurile proprii. În cazul în care o reevaluare pozitivă compensează însă o reevaluare negativă a aceluiaşi activ, anterior contabilizată la cheltuieli, reevaluarea pozitivă trebuie să fie contabilizată la venituri (IAS 16.39).

Atunci când valoarea contabilă a unui activ se diminuează, ca urmare a unei reevaluări, această reevaluare trebuie să fie contabilizată la cheltuieli. Totuşi, trebuie ca o reevaluare negativă să fie direct imputată asupra rezervelor din reevaluare corespondente, în măsura în care o astfel de diminuare nu depăşeşte mărimea rezervelor din reevaluare referitoare la acelaşi activ (IAS 16.40).

Rezerva din reevaluare cuprinsă în capitalurile proprii poate să fie transferată, în mod direct, în rezultatul reportat, atunci când aceasta este realizată. Întreaga rezervă din reevaluare este realizată, cu ocazia scoaterii din funcţiune sau cesiunii activului. Totuşi, o parte a rezervelor din reevaluare poate să fie realizată, pe măsură ce activul este utilizat de entitate; într-un astfel de caz, mărimea rezervelor din reevaluare realizate este diferenţa între amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului şi amortizarea bazată pe costul de intrare al activului. Transferul rezervelor din reevaluare la rezultatul reportat nu trece prin contul de profit şi pierdere (IAS 16.41).

Pentru contabilizarea reevaluărilor imobilizărilor corporale se poate folosi unul din următoarele două procedee[16]:

a) reevaluarea simultană a valorilor brute şi a amortizărilor cumulate; sau
b) reevaluarea numai a valorii nete contabile, stabilită prin deducerea amortizărilor din costul imobilizărilor.

Exemplu:

În exerciţiul 20X1, entitatea decide să reevalueze o categorie de imobilizări corporale cu următoarele caracteristici: cost de achiziţie 1.600.000 u.m.; amortizare cumulată 400.000 u.m.; valoarea justă a imobilizărilor respective, determinată de experţi independenţi 1.800.000 u.m.

Conform primului procedeu de reevaluare:

- Se calculează raportul între valoarea justă şi valoarea netă contabilă a imobilizărilor:

1.800.000 u.m. / (1.600.000 u.m. – 400.000 u.m.) = 1,5

[16] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol 2, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

- Costul imobilizărilor şi amortizările cumulate sunt reevaluate prin aplicarea coeficientului de creştere:

Costul reevaluat :	1.600.000 u.m. x 1,5	= 2.400.000 u.m.
Amortizările reevaluate:	400.000 u.m. x 1,5	= 600.000 u.m.
		1.800.000 u.m.

- Se contabilizează diferenţa dintre valorile reevaluate şi valorile istorice:

Imobilizări corporale	=	%	800.000
		Amortizarea imobilizărilor	200.000
		Rezerve din reevaluare	600.000

Conform celui de-al doilea procedeu:

- Se anulează amortizarea cumulată istorică prin imputare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale:

Amortizarea imobilizărilor	=	Imobilizări corporale	400.000

- Se reevaluează valoarea netă a imobilizărilor corporale:

Imobilizări corporale	=	Rezerve din reevaluare	600.000

Dacă, în exemplul precedent, reevaluarea ar fi condus la o diminuare a valorii activului, diminuarea respectivă s-ar fi contabilizat la cheltuielile exerciţiului curent. Astfel, presupunem că în exerciţiul 20X1 valoarea justă a imobilizărilor corporale este 1.000.000 u.m. În această situaţie, se înregistrează o cheltuială de 1.200.000 – 1.000.000 = 200.000 u.m.:

Cheltuieli cu provizioane de depreciere	=	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	200.000

Amortizarea imobilizărilor corporale

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări corporale trebuie să fie repartizată, în mod sistematic, pe durata sa de utilitate (IAS 16.50).

Durata de utilitate a unei imobilizări corporale este definită în funcţie de utilitatea aşteptată de la activul respectiv. Astfel, o entitate poate să prevadă ieşirea imobilizării la sfârşitul unei perioade precise sau după consumarea unei proporţii din avantajele economice procurate de bunul respectiv, situaţie în care durata de utilitate a unui activ poate să fie mai scurtă decât viaţa sa economică.

IAS 16 solicită ca, pentru a determina durata de utilitate, să fie luaţi în considerare următorii factori:

(a) nivelul estimat de utilizare a activului, de către entitate; această utilizare este evaluată prin referire la capacitate sau la producţia fizică aşteptată de la activul respectiv;

Scanned by CamScanner

(b) uzura fizică estimată, care depinde de factori referitori la activităţile de exploatare, cum ar fi, de exemplu, numărul de schimburi în care este utilizat activul, programul de întreţinere şi reparaţii etc.;
(c) uzura morală care decurge din schimbările sau ameliorările în procesele de producţie sau din evoluţia cererii pieţei pentru produsul sau serviciul la care concură activul;
(d) limitele juridice referitoare la utilizarea activului, în special datele de expirare a contractelor de locaţie (IAS 16.56).

Exemple:

1. Echipamentele utilizate de entitate pentru fabricarea unui produs au durata de viaţă de 15 ani. Totuşi, entitatea estimează că peste 8 ani, când producţia va deveni neprofitabilă, se va renunţa la fabricarea produsului respectiv, iar echipamentele vor fi vândute. Durata de utilitate a echipamentului este 8 ani, adică perioda pe parcursul căreia entitatea se aşteaptă să obţină avantaje economice de pe urma utilizării activului.
2. Conform contractului încheiat cu directorul general, entitatea îi pune acestuia la dispoziţie un autovehicul. Autovehiculul trebuie înlocuit la fiecare trei ani, indiferent de numărul de km parcurşi. Entitatea vinde autovehiculul înlocuit, deşi din punct de vedere economic ar putea fi folosit încă 4 ani. Durata de utilitate a autovehiculului nu este 7 ani, ci 3 ani, adică perioda pe parcursul căreia entitatea se aşteaptă să obţină avantaje economice de pe urma utilizării activului.
3. Entitatea deţine echipamente tehnologice care, conform documentelor tehnice, au o durată de viaţă fizică de 10 ani, cu condiţia realizării unor revizii periodice anuale. Experienţa arată că entitatea nu procedează la revizia periodică a echipamentelor şi, în lipsa acesteia, activele respective pot fi utilizate maxim 7 ani. Durata de utilitate a echipamentelor este de 7 ani, adică perioda pe parcursul căreia entitatea se aşteaptă să obţină avantaje economice de pe urma utilizării lor.

Valoarea amortizabilă a unui activ reprezintă diferenţa între valoarea de intrare a activului şi valoarea sa reziduală (IAS 16.53).

Valoarea reziduală este suma netă pe care entitatea se aşteaptă să o obţină prin vânzarea unui activ, la sfârşitul duratei sale de utilitate, după deducerea cheltuielilor angajabile în operaţia de cesiune (IAS 16.6).

Exemplu:

O entitate achiziţionează o imobilizare corporală la un cost de 227.000 u.m. Durata economică de viaţă a activului este de 7 ani, dar conducerea estimează vânzarea lui după 5 ani de utilizare. Valoarea reziduală este estimată

Scanned by CamScanner

la 27.000 u.m. În acest caz, durata de utilitate a activului este 5 ani, iar valoarea sa amortizabilă este de 200.000 u.m.

Metoda de amortizare trebuie să reflecte ritmul și modul în care sunt consumate avantajele economice viitoare, ca urmare a utilizării activului (IAS 16.60). Alegerea celei mai adecvate metode de amortizare este o decizie care cade sub responsabilitatea conducerii entității. Cea mai folosită metodă de amortizare este metoda liniară. Această metodă este bazată pe ipoteza unei deprecieri uniforme în timp.

Exemplu:

Entitatea a achiziționat un utilaj cu 40.000 u.m. pentru care managerii au estimat o durată de utilitate de 4 ani, un ritm de amortizare liniar și o valoare reziduală de 4.000 u.m. În acest caz, amortizarea anuală este de (40.000 – 4.000)/4 = 9.000 u.m.

Metoda de amortizare liniară este ușor de utilizat, dar aspectul său simplificator o expune la critici[17]. Managerii trebuie să țină, însă, cont de faptul că există active care se depreciază mai mult prin utilizare decât prin învechirea lor sau pentru care ritmul de utilizare este neregulat (numărul de unități fizice este semnificativ diferit de la un exercițiu la altul). În astfel de cazuri, calculul amortizării se poate baza pe date fizice (numărul de piese produse, numărul de ore de utilizare, numărul de tone-kilometri transportate etc.) sau pe metode accelerate[18].

Exemplu:[19]

Pentru a realiza un contract ce vizează furnizarea a 240.000 de piese în 4 ani, entitatea a achiziționat un utilaj al cărui cost de producție este de 2.400.000 de u.m. Conform contractului încheiat cu clientul, piesele vor fi livrate astfel:

- în primul an :	25.000 de piese
- în al doilea an:	60.000 de piese
- în al treilea an:	100.000 de piese
- în al patrulea an:	55.000 de piese
	240.000 de piese

[17] Feleagă N., Ionașcu I, 1998, Tratat de contabilitate financiară, vol 2, Editura Economică.

[18] Feleagă N., Malciu L., 2004, Recunoaștere, evaluare și estimare în contablitatea internațională, Editura CECCAR.

[19] Exemplu inspirat din Raffournier B., 2012, Les normes comptables internationales (IFRS), 5e édition, Economica.

Scanned by CamScanner

Presupunem că utilajul va fi scos din funcţiune la sfârşitul perioadei de derulare a contractului.

Dacă se aplică metoda liniară pe 4 ani, amortizarea anuală va fi de 2.400.000/4 = 600.000 u.m. Se observă însă că nu se respectă ritmul real de depreciere. Ca urmare, este preferabil ca amortizarea să se bazeze pe cantităţile produse, adică:

- amortizarea/piesă = 2.400.000 u.m./240.000 piese =	10 u.m.
- amortizarea în primul an: 25.000 x 10 =	250.000 u.m.
- amortizarea în al doilea an: 60.000 x 10 =	600.000 u.m.
- amortizarea în al treilea an: 100.000 x 10 =	1.000.000 u.m.
- amortizarea în al patrulea an: 55.000 x 10 =	550.000 u.m.
	2.400.000 u.m.

Cheltuiala privind amortizările aferente fiecărui exerciţiu trebuie să afecteze contul de profit şi pierdere (IAS 16.48).

Exemplu:

Entitatea a achiziţionat în 20X1 o instalaţie cu 310.000 u.m. Valoarea reziduală a fost estimată la 10.000 u.m. Se estimează că cu ajutorul instalaţiei se vor produce 1.500.000 unităţi de produs. Până la 31.12.20X1 s-au produs 150.000 unităţi de produs.

Amortizarea aferentă exerciţiului 20X1 este (310.000 – 10.000) x 150.000/1.500.000 = 30.000 u.m. şi se va contabiliza pe cheltuieli:

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor corporale	30.000

Excepţie de la regula recunoaşterii amortizării pe seama cheltuielilor se face în situaţia în care ea este incorporabilă în valoarea contabilă a unui alt activ (IAS 16.48).

Exemplu:

Entitatea a achiziţionat la începutul exerciţiului 20X1 un utilaj la un cost de 120.000 u.m., pentru care a estimat o durată de utilitate de 5 ani, un ritm de amortizare liniar şi o valoare reziduală nulă. În primele nouă luni ale anului 20X1 utilajul a fost folosit în procesul de fabricare a produselor finite, iar în următoarele trei luni pentru fabricarea unor piese necesare unei fabrici pe care entitatea o construieşte prin forţe proprii. Amortizarea exerciţiului 20X1 este 120.000/5 = 24.000 u.m. Amortizarea care corespunde primelor nouă luni (24.000 x 9/12 = 18.000 u.m.) se încorporează în valoarea contabilă a produselor finite, iar cea care corespunde ultimelor trei luni ale anului 20X1 (24.000 x 3/12 = 6.000 u.m.) se încorporează în costul fabricii.

Scanned by CamScanner

Amortizarea începe la data la care activul este disponibil pentru utilizare și continuă până la data la care activul este scos din funcțiune.

Exemplu:

Entitatea a achiziționat pe 15 ianuarie 20X1 un utilaj cu 400.000 u.m. Utilajul a fost instalat și gata pentru utilizare pe 25 ianuarie 20X1. Managerii au estimat o durată de utilitate de 10 ani, un ritm liniar de amortizare și o valoare reziduală nulă. Pe 30 noiembrie 20X7 managerii au decis vânzarea utilajului. Contractul de vânzare a fost semnat pe 12 decembrie 20X7, dată la care avantajele și riscurile aferente utilajului au fost transferate cumpărătorului. În acest caz, calculul amortizării începe pe 25 ianuarie 20X1 și continuă până la data de 12 decembrie 20X7.

Durata de utilitate a unei imobilizări corporale trebuie să fie reexaminată periodic și, dacă previziunile sunt sensibil diferite de estimările anterioare, se procedează la schimbarea acesteia (IAS 16.51). O astfel de schimbare reprezintă o schimbare de estimare contabilă și afectează rezultatul:

- exercițiului schimbării, dacă schimbarea afectează doar acest exercițiu; sau
- al exercițiului schimbării și exercițiilor ulterioare, dacă acestea sunt vizate și ele de schimbarea în cauză.

Exemplu:

Entitatea a achiziționat la începutul exercițiului 20X1 un utilaj cu 560.000 u.m., pentru care a estimat o durată de utilitate de 7 ani, un ritm de amortizare liniar și o valoare reziduală nulă. Prin analiza stării activului respectiv, la închiderea exercițiului 20X3, se apreciază că durata sa reziduală de utilitate este numai de 3 ani, din acest moment.

Amortizarea exercițiilor 20X1 și 20X2 este de: 560.000/7 = 80.000 u.m./an

Rezultă că valoarea netă contabilă, la sfârșitul exercițiului 20X2 este de: 560.000 – 2x80.000 = 400.000 u.m.

Cheltuielile privind amortizările anilor anteriori (20X1 și 20X2) nu trebuie revizuite. În schimb, cheltuiala exercițiului curent (20X3) și cheltuielile exercițiilor ulterioare (20X4, 20X5 și 20X6) sunt ajustate astfel încât la sfârșitul exercițiului 20X6, bunul să fie integral amortizat, ceea ce conduce la: cheltuielile privind amortizările aferente fiecăruia dintre exercițiile 20X3, 20X4, 20X5 și 20X6 de: 400.000/4 ani = 100.000 u.m.

În mod similar, metoda de amortizare aplicată imobilizărilor corporale trebuie să fie reexaminată periodic și, în cazul unei modificări semnificative a ritmului așteptat de avantaje economice consumabile ce decurg din aceste active, metoda trebuie să fie modificată pentru a reflecta schimbările de ritm. Atunci când

Scanned by CamScanner

o astfel de schimbare de metodă de amortizare este necesară, ea trebuie să fie contabilizată ca o schimbare de estimare contabilă, iar cheltuielile privind amortizările exercițiului în care a avut loc schimbarea și ale exercițiilor viitoare trebuie să fie ajustate.

Exemplu:

Pe 1 ianuarie 20X1 se achiziționează un mijloc de transport, la un cost de 400.000 u.m., pentru care se estimează o durată de utilitate de 4 ani, o valoare reziduală nulă și un ritm de amortizare liniar. Datorită contractelor de transport semnate la începutul anului 20X2, se estimează că în 20X2 se vor parcurge 70.000 km, în 20X3 60.000 km și în 20X4 20.000 km.

Amortizarea exercițiului 20X1 este 400.000/4 = 100.000 u.m.

Valoarea netă contabilă la sfârșitul exercițiului 20X1 este 400.000 – 100.000 = 300.000 u.m.

În exercițiul 20X2, datorită modificării ritmului în care se consumă avantajele economice aferente mijlocului de transport, se schimbă metoda de amortizare. Amortizarea aferentă anului 20X1 rămâne nemodificată, dar amortizarea aferentă anului curent și anilor viitori este afectată de schimbarea metodei de amortizare. Astfel, amortizarea devine:

- în 20X2, 300.000 x 70.000/(70.000 + 60.000 + 20.000) = 140.000 u.m.
- în 20X3, 300.000 x 60.000/(70.000 + 60.000 + 20.000) = 120.000 u.m.
- în 20X4, 300.000 x 20.000/(70.000 + 60.000 + 20.000) = 40.000 u.m.

Scoaterea din funcțiune și cesiunile de imobilizări corporale

O imobilizare corporală trebuie să fie eliminată din bilanț cu ocazia cesiunii sau când activul nu mai poate fi utilizat, în mod definitiv, și când entitatea nu mai așteaptă avantaje economice viitoare în urma ieșirii lui (IAS 16.67).

Exemplu:

Pe 1 decembrie 20X1 entitatea procedează la scoaterea din funcțiune a unei imobilizări corporale cu valoare de înregistrare în contabilitate 30.000 u.m. Imobilizarea este complet amortizată. Operația va fi înregistrată astfel:

Amortizarea imobilizărilor corporale	=	Imobilizări corporale	30.000

Profiturile sau pierderile ce provin din scoaterea din funcțiune sau din cesiunea unei imobilizări corporale trebuie să fie determinate ca diferență între veniturile nete din vânzarea activelor și valoarea contabilă a activului. Aceste elemente fac obiectul structurilor contului de profit și pierdere al exercițiului în care a avut loc ieșirea imobilizărilor corporale în cauză (IAS 16.68).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Pe 3 decembrie 20X1 entitatea vinde la un preţ de 35.000 u.m. un teren cu valoare contabilă 20.000 u.m. Tranzacţia va genera un câştig de 15.000 u.m.:

- vânzarea terenului:

Debitori diverşi	=	Venituri din active cedate	35.000

- descărcarea terenului din gestiune:

Cheltuieli cu active cedate	=	Terenuri	20.000

IAS 38 *Imobilizări necorporale*

Standardul IAS 38 prescrie tratamentul contabil al imobilizărilor necorporale. El a fost emis de către organismul internaţional de normalizare în 1998 şi revizuit substanţial în martie 2004. În timp, a suportat amendamente minore, cele mai recente având loc în 2014[20].

IAS 38 nu se aplică imobilizărilor necorporale care intră sub incidenţa altor standarde, activelor financiare (IAS 32), recunoaşterii şi măsurării activelor de exploare şi evaluare (IFRS 6) şi cheltuielilor pentru dezvoltarea şi extragerea minereului, petrolului, gazelor naturale şi altor resurse neregenerabile similare.

Definiţie

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar, identificabil, fără substanţă fizică[21].

Caracterul identificabil înseamnă că imobilizarea se distinge în mod clar de fondul comercial. Ca urmare, o imobilizare necorporală are un caracter identificabil atunci când:

- ea este separabilă, adică atunci când entitatea poate să închirieze, să vândă, să schimbe sau să distribuie avantajele economice viitoare specifice, atribuibile activului, fără să se separe, însă, de avantajele economice viitoare ce rezultă din alte active utilizate în aceeaşi activitate generatoare de venituri; sau
- ea provine din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, indiferent că aceste drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii (IAS 38.12[22]).

[20] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38

[21] http://www.ifrs.org/Documents/IAS38.pdf

[22] IASB, 2017, IFRS® Standards (Blue Book) Consolidated without early application, IFRS Foundation.

Scanned by CamScanner

Exemple:

1. Entitatea deține o licență exclusivă, care îi dă dreptul să desfășoare activități farmaceutice într-o jurisdicție particulară. Licența este o imobilizare necorporală, deoarece: satisface definiția activului (entitatea deține control prin intermediul drepturilor contractuale și se așteaptă să obțină avantaje din desfășurarea activităților farmaceutice), are caracter nemonetar (nu este disponibil sau echivalent de disponibil), nu are substanță fizică (este un drept contractual) și are caracter identificabil (provine din drepturi contractuale).
2. Entitatea a achiziționat o marcă de producție protejată legal prin înregistrare la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci. Marca este o imobilizare necorporală, deoarece: satisface definiția activului (entitatea deține control prin intermediul drepturilor legale și se așteaptă să obțină avantaje din vânzarea bunurilor protejate de marcă), are caracter nemonetar (nu este disponibil sau echivalent de disponibil), nu are substanță fizică (este un drept legal) și are caracter identificabil (provine din drepturi legale generate de înregistrarea mărcii).
3. Entitatea deține un site interactiv de internet, pe care oricine poate posta materiale pe teme de modă pentru femei. Entitatea obține venituri din vânzarea spațiilor de publicitate pe site. Numele domeniului este protejat legal. Site-ul de internet este o imobilizare necorporală, deoarece: satisface definiția activului (entitatea controlează site-ul prin intermediul drepturilor de proprietate și se așteaptă să obțină avantaje din vânzarea spațiilor publicitare), are caracter nemonetar (nu este disponibil sau echivalent de disponibil), nu are substanță fizică (este un site web) și are caracter identificabil (provine din drepturi legale generate de deținerea proprietății).
4. O cofetărie produce un sortiment de înghețată foarte popular printre clienți, utilizând o rețetă dintr-o carte publicată de un cofetar celebru. Deși cartea este protejeată de drepturi de autor, nu există limitări în ceea ce privește utilizarea rețetei. Multe cofetării produc același sortiment de înghețată. Rețeta de înghețată nu este o imobilizare necorporală, deoarece ea nu satisface definiția activului. În mod concret, cofetăria nu deține controlul asupra rețetei, ea neputând să restricționeze accesul altor cofetării la beneficiile utilizării unei rețete disponibile publicului.

Recunoaștere

O imobilizare necorporală trebuie să fie recunoscută, dacă și numai dacă, este probabil ca entitatea care controlează activul să beneficieze de avantaje economice viitoare atribuibile bunului în cauză și dacă mărimea costului său este evaluată de o manieră fiabilă (IAS 38.21).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Entitatea a achiziționat o licență care îi dă dreptul să opereze cu 50 de taxiuri în orașul A. Costul de achiziție este 100.000 u.m. Licența de taxi este o imobilizare necorporală, deoarece: satisface definiția activului (entitatea deține control prin intermediul drepturilor contractuale şi se aşteaptă să obțină avantaje din operarea cu taxiuri în orașul A), are caracter nemonetar (nu este disponibil sau echivalent de disponibil), nu are substanță fizică (este un drept contractual) şi are caracter identificabil (provine din drepturi contractuale). Entitatea recunoaşte licența în bilanț, deoarece este probabil să beneficieze de avantajele economice viitoare atribuibile licenței şi costul său este evaluat în mod fiabil.

Totuşi, mărcile, titlurile de ziare, listele de clienți, titlurile de publicații şi alte elemente similare nu sunt recunoscute niciodată ca imobilizări dacă ele sunt create intern (IAS 38.63).

Exemplu:

Entitatea a dezvoltat o formulă pentru producerea unei vopsele, care, datorită compoziției sale, a devenit lider de piață. Formula specială nu este protejată de brevet. Ea este ştiută doar de cei trei manageri-acționari ai entității şi niciun competitor nu a fost capabil să descopere şi să replice formula. Formula satisface definiția activului (deşi nu este protejată legal, entitatea controlează formula ținând-o secretă), are caracter nemonetar (nu este disponibil sau echivalent de disponibil), nu are substanță fizică şi are caracter identificabil (este separabilă de restul entității şi poate fi vândută). Totuşi, în conformitate cu IAS 38.63, formula nu poate fi recunoscută în bilanț ca o imobilizare necorporală.

Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală, care îndeplineşte condițiile pentru a fi recunoscută în activ, trebuie să fie inițial evaluată la costul său (IAS 38.24).

(i) Achiziția separată

Costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat cuprinde atât prețul său de cumpărare, inclusiv taxele de import şi taxele nerambursabile, cât şi orice cheltuială direct atribuibilă pregătirii acestui activ, în vederea utilizării vizate (IAS 38.27).

Exemplu:

Entitatea a achiziționat de la un competitor o marcă la un cost de 300.000 u.m. Ea utilizează marca pentru a mări prețul produselor pe care le fabrică. Entitatea recunoaşte marca achiziționată în bilanț, la imobilizări necorporale, la cost de achiziție:

Scanned by CamScanner

Imobilizări necorporale	= Furnizori de imobilizări	300.000

Nu pot fi incluse în costul imobilizării necorporale cheltuielile cu lansarea unor produse şi servicii noi (inclusiv costuri cu publicitatea), cheltuielile cu desfăşurarea activităţii în locaţii noi sau cu clase noi de clienţi (inclusiv cheltuieli cu formarea personalului) şi cheltuieli administrative (IAS 38.29).

Exemplu:

La începutul anului 20X1 entitatea a achiziţionat un program informatic pentru funcţionarea echipamentelor de producţie. Preţul negociat cu furnizorul a fost 1.000.000 u.m. După achiziţie s-au angajat următoarele cheltuieli pentru adaptarea programului la sistemul utilizat de entitate: salarii 150.000 u.m. şi amortizarea echipamentului utilizat pentru realizarea modificărilor 20.000 u.m. De asemenea, s-au angajat cheltuieli de 10.000 u.m. cu formarea personalului ce va folosi programul informatic. În faza de testare, au fost angajate următoarele cheltuieli: materiale 20.000 u.m., salarii 15.000 u.m. şi amortizarea echipamentului utilizat pentru realizarea modificărilor 6.000 u.m.

Costul programului este 1.215.000 u.m., fiind format din: preţul negociat (1.000.000 u.m.), cheltuieli cu adaptarea programului (150.000 u.m. + 20.000 u.m.) şi cheltuieli cu testarea programului (20.000 u.m. + 15.000 u.m. + 10.000 u.m.). Nu se pot include în costul programului cheltuielile cu formarea personalului.

(ii) Achiziţia în cadrul unei combinări de întreprinderi

Dacă o imobilizare necorporală este achiziţionată în cadrul unei combinări de întreprinderi, costul acestei imobilizări este bazat pe valoarea sa justă, la data achiziţiei, conform prevederilor standardului IFRS 3 *Combinări de întreprinderi.*

(iii) Achiziţia prin intermediul unei subvenţii publice

În unele cazuri, o imobilizare necorporală poate să fie achiziţionată fără să se facă apel la cheltuieli sau contra unei sume simbolice, datorită acordării unei subvenţii publice. Conform standardului IAS 20, o entitate poate să aleagă evaluarea iniţială a imobilizării necorporale la valoarea sa justă. Dacă entitatea nu contabilizează iniţial activul la valoarea sa justă, ea îl va înregistra iniţial la o valoare simbolică, majorată de orice cheltuială direct atribuibilă pregătirii activului, în vederea utilizării vizate[23].

[23] Raffournier B., 2012, Les normes comptables internationales (IFRS), 5e édition, Economica.

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Entitatea a primit gratuit din partea administraţiei publice locale licenţe de exploatare a staţiilor de radio şi televiziune. Valoarea justă a acestor licenţe este estimată la 50.000 u.m. Entitatea trebuie să recunoască licenţele primite la valoarea justă şi, în acelaşi timp, subvenţia primită de la autoritatea locală:

Imobilizări necorporale	=	Venituri în avans	50.000

(iv) Fondul comercial generat intern

Fondul comercial generat intern nu trebuie să fie contabilizat ca activ (IAS 38.48).

În unele cazuri, o cheltuială este angajată pentru a genera avantaje economice viitoare, dar această cheltuială nu conduce la crearea unei imobilizări necorporale care să corespundă criteriilor de recunoaştere expuse anterior. Adesea, cheltuiala respectivă este descrisă ca aducând o contribuţie la fondul comercial generat intern. Acest fond comercial nu este contabilizat ca activ, deoarece nu este vorba despre o resursă identificabilă, controlată de entitate, ce poate să fie evaluată la costul său, în mod fiabil (IAS 38.49).

Diferenţele între valoarea de piaţă a unei entităţi şi valoarea contabilă a activului său net identificabil, la un moment oarecare, pot să ţină cont de o întreagă serie de factori ce afectează valoarea entităţii. Totuşi, astfel de diferenţe nu pot să fie considerate ca reprezentând costul imobilizărilor necorporale controlate de entitate (IAS 38.50).

(v) Imobilizările necorporale generate intern

În unele cazuri, costul pentru a genera intern o imobilizare necorporală nu poate să fie distins de costul pentru menţinerea sau creşterea fondului generat intern sau de costul pentru conducerea afacerilor curente. În consecinţă, pentru a aprecia dacă o imobilizare necorporală generată intern satisface criteriile de recunoaştere, o entitate clasifică procesul de creare a imobilizării în două faze: o fază de cercetare şi o fază de dezvoltare (IAS 38.52).

Cercetarea este o investigaţie originală şi programată, întreprinsă în vederea achiziţionării unui procedeu de înţelegere şi a unor cunoştinţe ştiinţifice sau tehnice noi.

Niciun activ necorporal provenit din cercetare nu trebuie recunoscut. Cheltuiala de cercetare trebuie recunoscută ca o cheltuială a exerciţiului în care ea este angajată (IAS 38.54).

Exemple de activităţi de cercetare: activităţi în scopul obţinerii de cunoştinţe noi; activităţi de evaluare şi selecţie finală a aplicaţiilor din cercetare sau a altor cunoştinţe; cercetarea pentru găsirea de materiale, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii alternative; formularea, proiectarea, evaluarea şi

Scanned by CamScanner

selecţia finală a alternativelor pentru materiale noi sau îmbunatăţite, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii (IAS 38.56).

Exemplu:

O entitate din industria farmaceutică a cheltuit, în anul 20X1, 100.000 u.m. pentru a cerceta cauzele unui anumit tip de afecţiuni cerebrale, cu scopul de a lansa pe piaţă medicamentele necesare. Cheltuielile de cercetare angajate de entitate afectează integral rezultatul exerciţiului 20X1.

Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau altor cunoştinţe, la un plan sau un model, în vederea fabricării de materiale, dispozitive, produse, procedee, sisteme sau servicii noi sau substanţial ameliorate, înaintea începerii producţiei lor comerciale sau a utilizării lor.

Un activ necorporal provenit din dezvoltare trebuie să fie recunoscut dacă şi numai dacă, entitatea poate demonstra următoarele (IAS 38.57):

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal în aşa fel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- intenţia sa de a finaliza acel activ necorporal spre a fi folosit sau vândut;
- abilitatea sa de a folosi sau vinde activul necorporal;
- modul în care activul necorporal va genera probabile beneficii economice viitoare;
- existenţa resurselor tehnice, financiare şi a altor resurse adecvate pentru a duce la bun sfârşit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vânzării activului necorporal; şi
- abilitatea sa de a evalua fidel cheltuiala atribuibilă activului necorporal în timpul dezvoltării sale.

Exemple de activităţi de dezvoltare: proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor; proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă; proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine-pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă; proiectarea, construcţia şi testarea unei variante alternative pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunatăţite.

Costul unui activ necorporal generat intern este cheltuiala suportată de la data la care activul necorporal întruneşte criteriile de recunoaştere.

Exemplu:

În 20X1 o entitate a angajat următoarele cheltuieli cu materii prime şi manoperă pt a inventa o vopsea care asigură o protecţie mai ridicată a metalelor: 10.000 u.m. cu experimente chimice pentru a descoperi compoziţia potrivită, 4.000 u.m. pentru a evalua oportunitatea compoziţiei inventate, 2.000 u.m. cu înregistrarea brevetului pentru compoziţia descoperită şi 2.500 u.m. cu publicitatea

Scanned by CamScanner

pentru noul produs. Cheltuielile cu experimente (10.000 u.m.), cheltuielile cu evaluarea (2.000 u.m.) şi cheltuielile cu publicitatea (2.500 u.m.) afectează rezultatul exerciţiului curent. Se recunoaşte o imobilizare necorporală doar pentru costul de 2.500 u.m. angajat cu înregistrarea brevetului. Deşi apare ca parte a procesului de creare de imobilizări necorporale generate intern, brevetul satisface criteriile de recunoaştere pentru imobilizări achiziţionate separat.

Elementele necorporale şi contul de profit şi pierdere

Unele cheltuieli sunt angajate pentru a genera avantaje economice viitoare pentru entitate, dar nu se pot recunoaşte imobilizări necorporale pentru ele. Acestea trebuie să afecteze rezultatul exerciţiului în care sunt angajate.

Exemple de elemente necorporale contabilizate la cheltuieli, atunci când ele sunt angajate (IAS 38.69):

- cheltuielile de cercetare (sunt totdeauna contabilizate la cheltuieli);
- cheltuielile în numele activităţilor de demarare, exceptând situaţia în care aceste cheltuieli sunt incluse în costul unei imobilizări corporale; costurile de demarare pot să reprezinte cheltuieli de constituire, precum cheltuielile juridice şi de secretariat angajate pentru constituirea unei entităţi juridice, cheltuielile în numele deschiderii unei noi instalaţii sau unei noi activităţi sau cheltuielile angajate pentru a întreprinde noi operaţii sau pentru a lansa noi produse sau procedee;
- cheltuielile de formare;
- cheltuielile de publicitate şi de promovare de noi produse;
- cheltuielile de schimbare a amplasării sau de reorganizare totală sau parţială a unei entităţi.

Cheltuielile relative la un element necorporal, care au fost iniţial contabilizate în contul de profit şi pierdere anual sau în cel intermediar nu trebuie să fie încorporate în costul unei imobilizări necorporale, la o dată ulterioară.

Evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale

Evaluarea ulterioară a imobilizărilor necorporale se poate face fie prin modelul costului, fie prin modelul reevaluării (IAS 38.72).

Modelul costului presupune că imobilizările necorporale sunt evaluate la costul lor diminuat cu amortizările cumulate şi pierderile cumulate de valoare (IAS 38.74).

Modelul reevaluării presupune că imobilizările necorporale trebuie să fie evaluate la valoarea lor reevaluată, adică la valoarea lor justă la data reevaluării, diminuată cu amortizările ulterioare şi pierderile de valoare ulterioare. Valoarea justă trebuie determinată prin referinţă la o piaţă activă (IAS 38.75).

O piaţă activă poate să existe pentru licenţe de taxiuri, licenţe de pescuit sau cote de producţie. În schimb, nu există o piaţă activă pentru mărci, titluri de

Scanned by CamScanner

ziare, drepturi de ediţie muzicală şi cinematografică, brevete, pentru că fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, cu toate că imobilizările necorporale se cumpără şi se vând, contractele se negociază între cumpărători şi vânzători individuali, iar tranzacţiile sunt relativ puţin frecvente. Pentru toate aceste motive, preţul plătit pentru un activ poate să nu furnizeze o indicaţie suficientă a valorii juste a unui alt activ. În plus, preţurile acestor active nu sunt uneori disponibile publicului (IAS 38.78).

Dacă o imobilizare necorporală este reevaluată, suma amortizărilor la data reevaluării este[24]:

- fie retratată în funcţie de prorata evoluţiei valorii brute contabile a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu mărimea sa reevaluată;
- fie dedusă din valoarea brută contabilă a activului, iar valoarea netă este retratată pentru a obţine mărimea reevaluată a activului.

Dacă o imobilizare necorporală este reevaluată, toate celelalte active ale categoriei sale trebuie, de asemenea, să fie reevaluate, cu condiţia să existe o piaţă activă pentru activele respective.

Dacă o imobilizare necorporală ce aparţine unei categorii de imobilizări reevaluate nu poate să fie reevaluată, deoarece nu există o piaţă activă pentru aceasta, imobilizarea trebuie să fie contabilizată la costul său, diminuat cu suma amortizărilor şi suma pierderilor de valoare (IAS 38.81).

Atunci când valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca urmare a unei reevaluări, creşterea conduce concomitent la majorarea capitalurilor proprii, rubrica „rezerve din reevaluare". Totuşi, o reevaluare pozitivă trebuie să fie contabilizată la venituri, dacă ea compensează o reevaluare negativă a aceluiaşi activ, anterior contabilizată la cheltuieli (IAS 38.85).

Atunci când, ca urmare a unei reevaluări, valoarea contabilă a unui activ scade, această diminuare trebuie să fie contabilizată la cheltuieli. Totuşi, o reevaluare negativă trebuie să fie imputată direct asupra rezervei din reevaluare corespondente, dacă diminuarea nu depăşeşte mărimea contabilizată la rezerve din reevaluare, în numele aceluiaşi activ (IAS 38.86).

Exemplu:

Entitatea deţine o categorie de imobilizări necorporale achiziţionate la închiderea exerciţiului 20X1 cu 100.000 u.m. Imobilizările se amortizează liniar, începând cu 1 ianuarie 20X2 pe o durată de 5 ani. La 31 decembrie 20X3, entitatea decide reevaluarea imobilizărilor necorporale. Valoarea justă a acestora este estimată la 30.000 u.m. La 31 decembrie 20X4, ţinând cont de schimbările

[24] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol 2, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

intervenite pe piaţă, imobilizările sunt, din nou, reevaluate. Valoarea justă este estimată la 120.000 u.m. Se foloseşte ca procedeu de reevaluare anularea amortizării cumulate şi reevaluarea valorii nete.

Costul de achiziţie al imobilizărilor necorporale: 100.000 u.m.

Amortizarea anuală: 100.000/5 = 20.000 u.m./an

Valoarea contabilă netă la 31.12.20X3: 100.000 – 2 x 20.000 = 60.000 u.m.

Valoarea justă la 31.12. 20X3: 30.000 u.m.

Diferenţă nefavorabilă de valoare = 60.000 – 30.000 = 30.000 u.m.

La 31.12. 20X3, se contabilizează diferenţa nefavorabilă de valoare pe seama cheltuielilor:

Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	Provizion pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	30.000

Amortizarea anuală începând cu 20X4: 30.000 u.m. / 3 ani = 10.000 u.m.

Valoarea contabilă netă la 31.12.20X4: 30.000 u.m. – 10.000 u.m. = 20.000 u.m.

Valoarea justă: 120.000 u.m.

Diferenţă favorabilă de valoare: 120.000 u.m. – 20.000 u.m. = 100.000 u.m.

La 31.12.20X4:

a) se contabilizează un venit pentru a compensa cheltuiala recunoscută la 31.12. 20X3:

Provizion pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	30.000

b) Se anulează amortizarea cumulată în exerciţiile 20X2, 20X3 şi 20X4 şi se diminuează valoarea de intrare a imobilizărilor:

Amortizarea imobilizărilor necorporale	=	Imobilizări necorporale	50.000

c) Se reevaluează valoarea netă a imobilizărilor necorporale:

Imobilizări necorporale	=	Rezerve din reevaluare	70.000

Dacă societatea ar fi procedat la reevaluarea valorii brute a imobilizărilor, la 31.12.20X4, după contabilizarea unui venit de 30.000 u.m., s-ar fi realizat următoarele operaţii:

- calculul raportului între valoarea justă şi valoarea netă contabilă a imobilizărilor necorporale:

120.000 u.m. / (100.000 u.m. – 50.000 u.m.) = 2,4

Scanned by CamScanner

- reevaluarea valorii de intrare a imobilizărilor necorporale şi a amortizării cumulate, ceea ce conduce la:

Costul reevaluat al imobilizărilor: 100.000 x 2,4 = 240.000 u.m.
Amortizările cumulate reevaluate: 50.000 x 2,4 = 120.000 u.m.
Valoare netă reevaluată 120.000 u.m.

În această variantă, operaţia de reevaluare va fi contabilizată astfel:

Imobilizări necorporale	=	%	140.000
		Amortizarea imobilizărilor necorporale	70.000
		Rezerve din reevaluare	70.000

Durata de utilitate

O entitate trebuie să aprecieze dacă durata de utilitate a unei imobilizări necorporale este finită sau nedefinită. O imobilizare necorporală are durată nedefinită în cazul în care analiza bazată pe toţi factorii relevanţi arată că nu există o limită previzibilă a duratei pe parcursul căreia imobilizarea respectivă va produce fluxuri de trezorerie (IAS 38.88).

Pentru analiză se ţine cont de numeroşi factori, dintre care pot fi amintiţi (IAS 38.90):

- utilizarea prevăzută pentru activ şi posibilitatea ca el să fie gestionat de către o altă echipă de conducere;
- uzura tehnică, tehnologică şi comercială;
- stabilitatea sectorului de activitate al întreprinderii;
- comportamentul aşteptat al concurenţilor actuali şi potenţiali;
- cheltuielile cu întreţinerea necesare pentru obţinerea fluxurilor de beneficii economice aşteptate de la activ;
- durata legală sau contractuală de utilizare a activului.

Durata de utilitate a unei imobilizări necorporale, care rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, nu trebuie să depăşească perioada drepturilor respective, dar poate să fie mai scurtă decât aceasta, depinzând de durata pe care entitatea se aşteaptă să utilizeze activul. În cazul în care drepturile (contractuale sau legale) sunt obţinute pentru o perioadă determinată care poate fi reînnoită, durata de utilitate a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada de reînnoire doar dacă reînnoirea nu presupune costuri semnificative pentru entitate (IAS 38.94).

IAS 38 precizează că o entitate va fi capabilă să reînnoiască drepturile contractuale sau legale dacă:

- există probe, bazate pe experienţă, că ea va reînnoi contractul;
- există probe că acele condiţii necesare pentru reînnoire vor fi satisfăcute;
- costul reînnoirii nu este semnificativ, dacă se face comparaţie cu beneficiile economice viitoare aşteptate a se obţine prin reînnoire.

Scanned by CamScanner

Imobilizările necorporale cu durată de utilitate finită se amortizează (IAS 38.97). Valoarea amortizabilă a acestora trebuie să fie repartizată, în mod sistematic, pe duratele lor de utilitate.

Exemplu:

Entitatea a achiziționat o licență, care îi dă dreptul să utilizeze un program informatic o perioadă de 5 ani. Ea se așteaptă să utilizeze programul 3 ani, până când își creează propriul program. Licența va fi amortizată pe cea mai bună estimare a managerilor privind durata de utilitate, adică 3 ani. Faptul că entitatea are dreptul să utilizeze programul 5 ani nu extinde durata de utilitate dincolo de perioada în care ea se așteaptă să utilizeze activul.

Amortizarea se va calcula prin metoda care reflectă ritmul în care avantajele economice generate de activ se așteaptă să fie consumate de entitate. Dacă un asemenea ritm nu poate să fie determinat în mod fiabil, trebuie să fie aplicată metoda liniară.

Valoarea amortizabilă este dată de costul sau mărimea reevaluată a activului, din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale trebuie să fie considerată nulă, cu excepția situațiilor în care (IAS 38.100):

(i) un terț s-a angajat să răscumpere activul, la sfârșitul duratei sale de utilitate;

(ii) există o piață activă pentru imobilizare și:

- valoarea reziduală poate să fie determinată prin referire la această piață; și
- este probabil ca o astfel de piață să mai existe la sfârșitul duratei de utilitate a activului.

Exemplu:

La începutul exercițiului 20X1 entitatea a achiziționat o licență de pescuit pentru o perioadă de 5 ani cu 50.000 u.m. Ea estimează că licența va genera încasări cel puțin 7 ani. Totuși, entitatea se așteaptă să vândă licența după 4 ani de utilizare. La începutul anului 20X1 licențele de pescuit cu durata rămasă de utilizare de 3 ani se vindeau cu 6.000 u.m.

Licența are o durată de viață economică de 7 ani și o durată de utilitate de 4 ani. Ca urmare, amortizarea anuală este (50.000 – 6.000)/4 = 11.000 u.m.

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor necorporale	11.000

Durata de amortizare și metoda de amortizare trebuie să fie reexaminate cel puțin la închiderea fiecărui exercițiu. Dacă durata de utilitate așteptată a activului este sensibil diferită de estimările anterioare, durata de amortizare trebuie să fie

Scanned by CamScanner

modificată în consecinţă. Dacă ritmul aşteptat al avantajelor economice ale activului a cunoscut o schimbare semnificativă, metoda de amortizare trebuie să fie modificată pentru a reflecta noul ritm. Aceste schimbări ca urmare a reexaminării trebuie să fie contabilizate ca schimbări de estimări contabile, conform IAS 8, prin ajustarea cheltuielilor privind amortizările aferente exerciţiului curent şi exerciţiilor viitoare (IAS 38.104).

Exemplu:

La începutul exerciţiului 20X1, entitatea a achiziţionat un brevet pentru producerea unui parfum, la un cost de 100.000 u.m. Managerii au estimat o durată de utilitate a brevetului de 20 de ani, o valoare reziduală nulă şi un ritm de amortizare liniar. La sfârşitul exerciţiului 20X5, informaţii noi i-au făcut pe manageri să extindă perioada de utilizare a brevetului cu 5 ani.

Amortizarea aferentă exerciţiului 20X1 este 100.000/20 = 5.000 u.m.

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor necorporale	5.000

Valoarea contabilă netă a imobilizărilor la 31.12.20X4 = 100.000 u.m. - 4x5.000 u.m.= 80.000 u.m.

Amortizarea aferentă exerciţiului 20X5 este 80.000 u.m./(20 – 4 + 5) = 3.810 u.m.

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor necorporale	3.810

Imobilizările necorporale cu durată de viaţă nedefinită nu se amortizează (IAS 38.104). Pentru aceste active se va efectua însă un test de depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Exemplu:

Entitatea a achiziţionat o licenţă. Această licenţă este reînnoibilă, la fiecare 10 ani, dacă societatea furnizează cel puţin un nivel mediu al serviciilor către clienţii săi. Reînnoirea licenţei se face la un cost redus şi societatea a procedat deja la două astfel de reînnoiri, fără a întâmpina dificultăţi. Presupunem că nu este probabil ca tehnologia protejată de licenţă să fie înlocuită de o altă tehnologie într-un viitor previzibil şi entitatea se aşteaptă ca licenţa să genereze fluxuri de trezorerie pe o perioadă nedeterminată. Ca urmare, licenţa va fi tratată ca un activ cu durată de utilitate nedeterminată. Ea nu va fi amortizată, dar va fi testată în conformitate cu IAS 36.

În plus, periodic, entităţile trebuie să verifice dacă evenimentele şi circumstanţele continuă să susţină aprecierea privind durata de utilitate nedefinită.

Scanned by CamScanner

Dacă evenimentele şi circumstanţele nu mai susţin o asemenea apreciere, schimbarea duratei de utilitate din nedefinită în finită reprezintă o schimbare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 (IAS 38.109).

Exemplu:

Fie entitatea din exemplul precedent. Presupunem că, la închiderea exerciţiului 20X1, organismul care reglementează tranzacţiile cu licenţe a decis că licenţe, precum cea achiziţionată de către entitate, nu mai pot fi reînnoite, pentru ele fiind necesară organizarea unei licitaţii. Perioada rămasă până la expirarea termenului de utilizare a licenţei este de 4 ani. Entitatea se aşteaptă să obţină avantaje economice de pe urma licenţei până la expirarea acesteia. Deoarece licenţa nu mai poate fi reînnoită, durata sa de utilitate nu mai este nedefinită. Altfel spus, licenţa achiziţionată va fi amortizată pe durata de utilitate rămasă.

Scoaterile din funcţiune şi cesiunile de imobilizări necorporale

O imobilizare necorporală trebuie să fie eliminată din bilanţ, atunci când ea iese din activul entităţii sau când nu se mai aşteaptă niciun avantaj economic viitor, nici din utilizarea sa, nici din ieşirea sa ulterioară.

Profiturile sau pierderile care rezultă din scoaterea din funcţiune sau din cesiunea unei imobilizări necorporale trebuie să fie determinate ca diferenţă între veniturile nete rezultate din ieşire şi valoarea contabilă a activului. Ele trebuie să fie contabilizate la venituri sau la cheltuieli, în contul de profit şi pierdere.

Exemplu:

Pe 20 noiembrie 20X5, entitatea vinde un program informatic cu valoarea contabilă de 50.000 u.m., la un preţ de vânzare de 65.000 u.m. Tranzacţia va genera un câştig de 15.000 u.m.:

- vânzarea imobilizării necorporale:

Debitori diverşi	=	Venituri din active cedate	65.000

- descărcarea imobilizării din gestiune:

Cheltuieli cu active cedate	=	Imobilizări necorporale	50.000

Scanned by CamScanner

IAS 36 *Deprecierea activelor*

Standardul IAS 36 stabileşte regulile pe care trebuie să le aplice o entitate pentru a se asigura că activele sale nu sunt contabilizate la o mărime mai mare decât valoarea recuperabilă. El a fost emis de către organismul internaţional de normalizare în 1998. A fost revizuit major în martie 2004 şi, ulterior, a suportat multiple amendamente, cele mai recente având loc în 2013[25].

IAS 36 nu se aplică pentru stocuri (IAS 2), active provenite din contracte de construcţii (IAS 11), active de impozit amânat (IAS 12), active provenite din beneficiile angajaţilor (IAS 19), active financiare (IAS 39), investiţii imobiliare, evaluate la valoarea justă (IAS 40), active biologice, evaluate la valoarea justă diminuată cu cheltuieli de vânzare (IAS 41), imobilizări necorporale provenite din drepturile contractuale ale unui asigurator (IFRS 4) şi active necurente deţinute în vederea vânzării (IFRS 5). Pentru toate elementele excluse din sfera de aplicare a standardului IAS 36 există reguli proprii de depreciere prevăzute în alte standarde.[26]

Definiţii

Deprecierea unui activ se manifestă atunci când valoarea recuperabilă a acestuia este inferioară valorii sale contabile.

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este contabilizat în bilanţ, după deducerea amortizărilor şi pierderilor de valoare, relative la acest bun (IAS 36.6)[27].

Valoarea recuperabilă este cea mai mare dintre valoarea justă diminuată cu cheltuielile estimate de vânzare şi valoarea sa de utilitate (IAS 36.6).

Valoarea justă este preţul care ar fi primit din vânzarea unui activ sau preţul care va fi plătit pentru a transfera o datorie, într-o tranzacţie ordinară, între participanţii pe piaţă, la data măsurării (IFRS 13.9)[28].

Valoarea de utilitate este o valoare actualizată, obţinută prin estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare aşteptate de la activ (IAS 36.6).

Exemplu:

Se cunosc următoarele informaţii privind un activ:

---

25 https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36

26 https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-practice/IFRS-in-Practice-IAS-36-Impairment-of-Asstes-(print).pdf.aspx?lang=en-GB

27 IASB, 2017, IFRS® Standards (Blue Book) Consolidated without early application, IFRS Foundation.

28 https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13

Scanned by CamScanner

Valoare justă diminuată cu cheltuieli de vânzare (în u.m.)	Valoare de utilitate (în u.m.)	Valoare recuperabilă (în u.m.)	Valoare contabilă (în u.m.)	Comentarii
600.000	700.000	700.000	500.000	Nu există depreciere
450.000	490.000	490.000	500.000	Există o depreciere de 10.000 u.m. Prin contabilizarea acesteia, valoarea contabilă devine 490.000 u.m.
470.000	430.000	470.000	500.000	Există o depreciere de 30.000 u.m. Prin contabilizarea acesteia, valoarea contabilă devine 470.000 u.m.

O entitate trebuie să stabilească, la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, dacă există vreun indiciu potrivit căruia un activ poate fi depreciat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului (IAS 36.9).

Pentru a aprecia existența de indicii privind deprecierea unui activ, entitatea trebuie să aibă în vedere cel puțin următoarele aspecte (IAS 36.10, IAS 36.11):

- în cursul exercițiului, valoarea de piață a unui activ s-a diminuat mai mult decât prin efectul așteptat al trecerii timpului sau prin utilizarea normală a activului;
- în mediul tehnologic, economic sau juridic, sau al pieței în care operează entitatea au survenit schimbări importante sau vor surveni într-un viitor apropiat;
- ratele dobânzii sau alte rate de randament ale pieței au crescut în cursul exercițiului, fiind probabil ca astfel de creșteri să afecteze rata de actualizare folosită în calculul valorii de utilitate a unui activ și să diminueze în mod semnificativ valoarea sa recuperabilă;
- valoarea contabilă a activului net al entității ce prezintă situațiile financiare este mai mare decât capitalizarea sa bursieră;
- constatarea uzurii morale sau fizice a unui activ;
- în privința gradului sau modului de utilizare a unui activ au survenit schimbări importante, care au un efect negativ asupra entității sau sunt susceptibile de a surveni într-un viitor apropiat; astfel de schimbări se pot referi la planuri privind abandonul sau restructurarea sectorului de activitate de care aparține activul în cauză sau la planuri de cesiune a acestuia, înaintea datei prevăzute;

Scanned by CamScanner

- indicații relevate de sistemul intern de informare referitoare la faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi inferioară celei așteptate.

Exemple:[29]

1. Entitatea deține o linie de producție dată în funcțiune în urmă cu 4 ani. La acea dată se estimase o durată de utilizare de 20 ani. Inovații tehnologice recente au condus la lansarea pe piață a unui nou tip de linie de producție, care permite o reducere semnificativă a costurilor pe unitatea de produs. Un concurent a anunțat că va utiliza noua linie de producție. Existența noii tehnologii și anunțul făcut de către concurent reprezintă indicii că linia de producție a entității s-ar putea să fie depreciată.
2. Entitatea este cotată la bursa din Paris. Valoarea contabilă a activului său net este 9.000.000 euro. Capitalizarea sa bursieră a scăzut la 6.000.000 euro. Faptul că valoarea contabilă a activului net este mai mare decât capitalizarea bursieră reprezintă un indiciu că activele entității ar putea fi depreciate.
3. Entitatea are ca politică să amortizeze echipamentele tehnologice începând cu data punerii lor în funcțiune. Un inventar recent a evidențiat faptul că 10% din echipamente, deși au fost cumpărate în urmă cu 15 luni, nu au fost date încă în funcțiune. Vechimea echipamentelor care nu au fost date încă în funcțiune reprezintă un indiciu că aceste active s-ar putea să fi pierdut din valoare.
4. Entitatea își desfășoară activitatea în domeniul transportului aerian de persoane. Ea a fost informată că licența sa pentru efectuarea transportului de persoane nu va fi reînnoită peste 3 luni, atunci când expiră actualul contract. Consiliul de administrație a decis ca, după expirarea licenței, entitatea să utilizeze aeronavele pe care le deține pentru efectuarea unor zboruri de agrement. Schimbările ce se așteaptă în utilizarea aeronavelor, începând cu anul următor, reprezintă un indiciu că aceste aeronave s-ar putea să fi pierdut din valoare.
5. Entitatea a lansat pe piață, în urmă cu un an, seturi de produse program pentru pregătirea persoanelor în domeniul aplicării standardelor contabile internaționale. În conturile entității s-au capitalizat, în conformitate cu prevederile IAS 38, cheltuieli de dezvoltare asociate produselor program. Vânzările recente se află, în mod semnificativ, sub nivelul previziunilor. Eșecul entității, în realizarea vânzărilor estimate, reprezintă un indiciu că activul „Cheltuieli de dezvoltare" ar putea să fie depreciat.

IAS 36.10 prevede pentru anumite active că valoarea recuperabilă trebuie măsurată cel puțin anual, indiferent dacă există sau nu indicii privind deprecierea lor. Este vorba despre imobilizările necorporale cu o durată de utilitate

[29] Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională, vol 2, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

nedeterminată, imobilizările necorporale nedisponibile încă pentru a fi utilizate şi fondul comercial achiziţionat.

Măsurarea valorii recuperabile

În calculul valorii recuperabile a unui activ, nu este necesar totdeauna să se determine atât valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare, cât şi valoarea sa de utilitate (IAS 36.19). Exemple de astfel de situaţii:

- dacă una sau cealaltă dintre aceste valori este mai mare decât valoarea contabilă a activului, activul nu s-a depreciat şi nu este necesar să se estimeze cealaltă valoare;
- valoarea recuperabilă a activului în cauză poate să fie determinată, prin referire la valoarea sa justă, diminuată cu cheltuielile de cesiune, chiar dacă managerii entităţii nu au intenţia să cedeze acest bun;
- este posibil să se reţină o abordare practică ce constă în determinarea valorii juste nete, valoarea de utilitate nemaifiind supusă calculului, dacă există motive să se considere că cea din urmă este mai mică decât valoarea justă netă.

Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare

Costurile aferente ieşirii, altele decât cele care au fost deja recunoscute la datorii, sunt deduse pentru a determina valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare. În structura cheltuielilor de ieşire sunt incluse cheltuieli pentru acte, taxe de timbru şi taxe similare legate de tranzacţie, costuri de degajare a activului şi costuri directe suplimentare pentru a aduce activul respectiv în stare de vânzare.

Exemplu:

Entitatea deţine un echipament tehnologic. Pentru a stabili valoarea justă a echipamentului tehnologic, s-a apelat la serviciile unui evaluator, care a estimat un preţul de vânzare de 300.000 u.m. De asemenea, entitatea a estimat că ar trebui să angajeze cheltuieli cu dezinstalarea de 8.000 u.m., cheltuieli cu pregătirea echipamentului în vederea transportului (ambalare) de 3.000 u.m. şi cheltuieli cu actele 2.000 u.m. În acest caz, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare pentru echipament este estimată la: 300.000 – (8.000 + 3.000 + 2.000) = = 287.000 u.m.

Valoarea de utilitate

Estimarea valorii de utilitate a unui activ include următoarele etape (IAS 36.31):

a) estimarea intrărilor şi ieşirilor viitoare de trezorerie, generate de utilizarea continuă a activului şi de ieşirea sa finală; şi
b) aplicarea ratei adecvate de actualizare la aceste fluxuri viitoare de trezorerie.

Scanned by CamScanner

Pentru estimarea fluxurilor viitoare de trezorerie necesare determinării valorii de utilitate, trebuie avute în vedere următoarele aspecte (IAS 36.33):

(i) proiectările de fluxuri de trezorerie trebuie să fie bazate pe ipoteze raţionale şi documentate, care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii privind ansamblul condiţiilor economice ce vor exista în timpul duratei rămase de utilitate a activului;

(ii) proiectările de fluxuri de trezorerie trebuie să fie bazate pe bugetele financiare cele mai recente aprobate de conducere; proiectările stabilite pe baza acestor bugete trebuie să acopere o perioadă a unei durate maxime de cinci ani, exceptând situaţia în care poate să fie justificată o perioadă mai lungă; şi

(iii) proiectările de fluxuri de trezorerie, dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete, ca urmare a aplicării la valorile lor a unei rate de creştere stabilă sau descrescătoare, pentru anii viitori, exceptând situaţia în care poate să fie justificată o rată crescătoare; această rată de creştere nu trebuie să depăşească rata medie de creştere pe termen lung, pentru produsele, sectoarele de activitate sau ţara (ţările) în care operează entitatea sau pentru piaţa în care este utilizat activul, exceptând situaţia în care poate să fie justificată o rată de creştere mai mare.

Estimările fluxurilor viitoare de trezorerie trebuie să includă (IAS 36.39):

(i) proiectările intrărilor viitoare de trezorerie, relative la utilizarea continuă a activului;

(ii) proiectările ieşirilor de trezorerie, în mod necesar angajate pentru a genera intrări de trezorerie relative la utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşirile de trezorerie pentru a pregăti activul în vederea utilizării sale);

(iii) fluxurile nete de trezorerie care vor fi încasate (sau plătite) cu ocazia ieşirii activului, la sfârşitul duratei sale de utilitate.

Estimările fluxurilor viitoare de trezorerie nu trebuie să includă intrările sau ieşirile viitoare de trezorerie, apreciate că vor rezulta (IAS 36.44 şi IAS 36.50):

(i) dintr-o restructurare viitoare în care entitatea nu este încă angajată;

(ii) în legătură cu cheltuielile viitoare de investiţii care vor ameliora sau creşte nivelul de performanţă a unui activ, faţă de nivelul său de performanţă definit initial;

(iii) din activităţile de finanţare; sau

(iv) din impozitarea rezultatului.

Exemplu:

La 31.12.20X1 există indicii că o imobilizare corporală a pierdut din valoare. Se cunosc următoarele informaţii privind imobilizarea respectivă:

- costul de achiziţie 3.800.000 u.m.;
- pentru achiziţia utilajului s-a făcut apel la un credit pentru care se plătesc anual dobânzi de 17.000 u.m.;

Scanned by CamScanner

- preţul de vânzare al unui produs realizat cu ajutorul utilajului: 1.000 u.m.;
- cost de producţie pe unitatea de produs: 800 u.m.

Se estimează că toate veniturile şi cheltuielile vor creşte cu 2% pe an datorită inflaţiei.

În anul 20X1, s-au vândut 2.000 de bucăţi de produs, dar societatea estimează că volumul vânzărilor va creşte cu 4% pe an.

În anul 20X3, utilajul va face obiectul unei revizii prin care se doreşte menţinerea acestuia la nivelul performanţelor estimate iniţial. Cheltuielile estimate cu revizia: 20.000 u.m. De asemenea, în anul 20X4, se va proceda la o reparaţie capitală prin care să se mărească performanţele utilajului. Cheltuielile cu reparaţiile sunt estimate la 30.000 u.m.

Utilajul va fi vândut la sfârşitul exerciţiului 20X6. Valoarea reziduală a utilajului este estimată la 50.000 u.m.

În anul 20X2:

Venitul net pe unitatea de produs = (1.000 – 800) x (1.02) = 204 u.m.

Volumul produselor vândute = 2.000 x 1,04 = 2.080 unităţi de produs.

Anul	Venit net pe unitate de produs	Volum	Flux de trezorerie
20X2	204,00	2080	424.320,00
20X3	208,08	2.163	450.077,04
20X4	212,24	2.249	477.327,76
20X5	216,48	2.338	506.130,24
20X6	220,80	2.431	536.764,80
20X3	$-20.000x(1.02)^2$	–	-20.808,00
20X6	$50.000x(1.02)^5$	–	55.204,04
	Total	–	2.429.015,88

Comentarii:

- Venitul net pe unitatea de produs a fost majorat anual cu 2%.
- Cantitatea de produse a fost majorată anual cu 4%.
- Cheltuielile cu reparaţiile care vizează să mărească performanţele utilajului sunt fluxuri care aparţin activităţii de investiţii şi nu intră în calculul valorii de utilitate.
- Dobânzile anuale sunt costuri de finanţare şi nu intră în calculul valorii de utilitate.

Rata (sau ratele) de actualizare trebuie să fie rata (ratele) înaintea impozitării care reflectă aprecierile actuale ale pieţei valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice activului (IAS 36.55).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

La închiderea exercițiului 20X1, entitatea deține o imobilizare corporală pe care o utilizează în procesul de producție. Imobilizarea are o durată rămasă de utilitate de patru ani. În anul curent fluxurile de trezorerie obținute din utilizarea imobilizării au fost 20.000 u.m. și se estimează că ele vor crește în fiecare dintre următorii ani cu 2%. Entitatea consideră că rata adecvată pentru actualizarea fluxurilor de trezorerie aferente utilajului este 10%.

Anul	Fluxuri de trezorerie (1)	Factorul de actualizare (2)	Valoare actualizată (3) = (1) x (2)
20X2	20.000 x 1,02 = 20.400	$(1+10\%)^{-1} = 0,9091$	18.546
20X3	20.000 x $1,02^2$ = 20.808	$(1+10\%)^{-2} = 0,8264$	17.196
20X4	20.000 x $1,02^3$ = 21.224	$(1+10\%)^{-3} = 0,7513$	15.946
20X5	20.000 x $1,02^4$ = 21.648	$(1+10\%)^{-4} = 0,6830$	14.786
	Valoarea de utilitate	–	66.474

Recunoașterea și evaluarea pierderilor de valoare ale unui activ individual

Valoarea contabilă a unui activ trebuie să fie adusă la valoarea sa recuperabilă, dacă, și numai dacă, valoarea recuperabilă a acestui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă. Această reducere este o pierdere de valoare (IAS 36.59).

O pierdere de valoare trebuie să fie imediat înscrisă în contul de profit și pierdere (la cheltuieli), exceptând situația în care activul este contabilizat la mărimea sa reevaluată (IAS 36.50).

Exemplu:

Entitatea a achiziționat o imobilizare corporală la începutul exercițiului 20X1, la un cost de 800.000 u.m. Durata de utilitate a fost estimată în momentul achiziției la 10.000 de ore de funcționare. În cursul exercițiului 20X1, imobilizarea a funcționat 1.000 de ore și se estimează că, în fiecare dintre următorii 4 ani, va funcționa câte 2.250 de ore. Cu ajutorul imobilizării se realizează 5 bucăți de produs pe oră. Din vânzarea unui produs se obțin fluxuri de trezorerie nete de 14 u.m. La sfârșitul exercițiului 20X1, există indicii că imobilizarea s-a depreciat. La această dată, entitatea estimează valoarea justă a imobilizării la 620.000 u.m., cheltuieli cu vânzarea 10.000 u.m. și o rată adecvată de actualizare a fluxurilor de trezorerie de 10%.

Scanned by CamScanner

Amortizarea calculată pentru exercițiul 20X1: 800.000x1.000/10.000 = = 80.000 u.m.

Valoarea contabilă netă: 800.000 – 80.000 = 720.000 u.m.

Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare: 620.000 – 10.000 = = 610.000 u.m.

Valoarea de utilitate = (2.250 x 5 x 14)/1,1 + (2.250 x 5 x 14)/1.1^2 + + (2.250 x 5 x 14)/$1,1^3$ + (2.250 x 5 x 14)/$1,1^4$ = 499.254 u.m.

Valoarea recuperabilă = maximum (610.000; 499.254) = 610.000 u.m.

Pierderea de valoare = 720.000 – 610.000 = 110.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	110.000

O pierdere de valoare a unui activ reevaluat este contabilizată prin deducere din rezerva din reevaluare corespunzătoare activului respectiv, în măsura în care pierderea de valoare nu depășește mărimea rezervei din reevaluare relativă la acel activ (IAS 36.60).

Exemplu:

Entitatea a cumpărat un teren în exercițiul 20X1, la un cost de 300.000 u.m. Terenul a fost reevaluat, în exercițiul 20X3, la 420.000 u.m. La închiderea exercițiului 20X5 există indicii că terenul s-a depreciat. Valoarea sa recuperabilă este estimată la 320.000 u.m. Presupunem că rezerva din reevaluare contabilizată nu a suportat nicio modificare până la 31.12.20X5.

Pierderea de valoare a terenului la sfârșitul exercițiului 20X5 este 420.000 – 320.000 = 100.000 u.m. și va fi imputată asupra rezervelor din reevaluare:

Rezerve din reevaluare	=	Terenuri	100.000

În cazul în care, la sfârșitul exercițiului 20X1, valoarea recuperabilă a terenului ar fi fost 280.000 u.m., pierderea de valoare (420.000 – 280.000 = 140.000 u.m.)

s-ar fi înregistrat astfel:

- prin afectarea rezervei din reevaluare: 120.000 u.m.; și
- prin afectarea cheltuielilor: 20.000 u.m.

Rezerve din reevaluare	=	Terenuri	120.000

Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000

Scanned by CamScanner

După contabilizarea pierderii de valoare, cheltuielile cu amortizarea trebuie să fie ajustate pentru exercițiile viitoare, pentru ca valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală să poată fi repartizată, în mod sistematic, pe durata sa rămasă de utilitate (IAS 36.63).

Exemplu:

La 31.12.20X1, societatea a constatat o pierdere de 20.000 u.m. pentru o imobilizare corporală cu valoarea contabilă de 200.000 u.m. La această dată se estimează pentru imobilizare o durată de utilitate rămasă de 10 ani, o valoare reziduală nulă și un ritm de amortizare liniar. Pierderea constatată la 31.12.20X1 se recunoaște pe cheltuieli:

Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000

Valoarea amortizabilă a imobilizării începând cu 20X2 este 200.000 – 20.000 = 180.000 u.m., iar amortizarea anuală începând cu 20X2 este 180.000/10 = 18.000 u.m.

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor corporale	18.000

Unitățile generatoare de trezorerie

Atunci când există un indiciu că un activ ar fi pierdut din valoare, trebuie să fie estimată valoarea recuperabilă a activului respectiv. Dacă acest lucru nu este posibil, entitatea trebuie să determine valoarea recuperabilă a unității generatoare de trezorerie de care aparține activul (IAS 36.66).

Valoarea recuperabilă a unui activ izolat nu poate să fie determinată:

- dacă valoarea de utilitate a activului nu poate să fie estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă, diminuată cu cheltuielile de vânzare (de exemplu, când fluxurile viitoare de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului nu pot să fie estimate ca neglijabile); și
- dacă activul nu generează intrări de trezorerie, prin utilizarea sa continuă, care să fie foarte independente de intrările de trezorerie ale altor active.

În aceste cazuri, valoarea de utilitate și, ca atare, valoarea recuperabilă nu pot să fie estimate decât pentru unitatea generatoare de trezorerie de care aparține activul (IAS 36.67).

Exemplu:

O entitate minieră posedă o linie ferată proprie, pentru activitățile sale de exploatare. Această cale ferată nu ar putea fi vândută decât la valoarea ei reziduală; ea nu generează intrări de trezorerie, prin utilizarea continuă, care să fie

Scanned by CamScanner

independente de intrările de trezorerie generate de celelalte active ale minei. Valoarea recuperabilă a liniei ferate nu poate să fie estimată, deoarece valoarea ei de utilitate nu poate să fie determinată şi este probabil ca ea să fie diferită de valoarea reziduală. Din acest motiv, entitatea estimează valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de trezorerie de care aparţine linia ferată, adică mina în ansamblul său.

O unitate generatoare de trezorerie este cel mai mic grup de active care generează intrări de trezorerie ce sunt în mod evident independente de fluxurile de trezorerie provenind din alte active sau grupuri de active (IAS 36.6). Pentru a identifica dacă intrările de trezorerie ale unui activ (sau ale unui grup de active) sunt independente de intrările de trezorerie ale altor active (sau grupuri de active), o entitate ia în considerare diferiţi factori, inclusiv maniera în care conducerea gestionează activităţile entităţii (ca de exemplu, pe linii de produse, pe sectoare de activitate, instalare individuală, pe districte, pe regiuni sau oricare altă structură) sau modul în care ea decide în materie de urmărire sau de ieşire a activelor şi activităţilor entităţii (IAS 36.69).

Exemplu:

Entitatea prestează servicii de transport pentru administraţia publică. Prin contract, clientul impune entităţii să presteze servicii, atât pe plan extern, cât şi pe plan intern. Activitatea pe plan intern generează pierderi. Deşi fluxurile de trezorerie generate pe plan extern pot fi identificate în mod distinct, activitatea entităţii trebuie analizată ca un întreg, deoarece clientul nu îi lasă acesteia opţiunea de a renunţa la prestarea serviciilor pe plan intern.

Dacă există o piaţă activă pentru producţia care rezultă din utilizarea unui activ sau a unui grup de active, acest activ sau acest grup de active trebuie să fie identificat ca o unitate generatoare de trezorerie, chiar dacă, total sau parţial, producţia este folosită intern (IAS 36.70).

Exemple:

1. Entitatea are două secţii de producţie: A şi B. Produsele realizate de către secţia A reprezintă materii prime pentru secţia B. 90% din producţia lui A este transferată lui B, iar restul este vândută pe piaţă unor terţi. Produsele realizate de către B sunt vândute pe piaţă. Se observă că A îşi vinde produsele pe o piaţă activă şi generează fluxuri de trezorerie în mod independent de fluxurile generate de B. De asemenea, B generează fluxuri de trezorerie în mod independent de fluxurile generate de A. Ca urmare, fiecare dintre cele două secţii reprezintă câte o unitate generatoare de trezorerie.

Scanned by CamScanner

2. Presupunem aceleaşi date ca în exemplul precedent, cu deosebirea că, pentru produsele realizate de către A, nu există o piaţă activă, acestea fiind transferate integral secţiei B. În acest caz, deoarece fluxurile de trezorerie ale secţiei A depind de cererea de materii prime a lui B, nu se poate considera că A generează fluxuri de trezorerie în mod independent de fluxurile generate de B. Ca urmare, cele două secţii formează împreună cel mai mic grup de active care generează fluxuri de trezorerie independent de fluxurile generate de alte active.
3. Entitatea deţine 25 de titluri de reviste. Fluxurile de trezorerie sunt identificabile pe fiecare titlu de publicaţie şi depind de segmentul de cititori căruia publicaţia respectivă i se adresează. Politica entităţii este de a abandona titlurile vechi înainte de sfârşitul duratei de viaţă economică şi de a le înlocui cu titluri noi pentru acelaşi segment de piaţă. Deoarece titlurile de publicaţii generează fluxuri de trezorerie care sunt, în mare măsură, independente unele de altele şi decizia de a abandona unele titluri se ia individual, fiecare titlu de publicaţie reprezintă o unitate generatoare de trezorerie.

Valoarea recuperabilă a unei unităţi generatoare de trezorerie este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare şi valoarea de utilitate a unităţii generatoare de trezorerie (IAS 36.74).

Valoarea contabilă a unei unităţi generatoare de trezorerie trebuie să fie determinată în mod coerent cu maniera în care este determinată valoarea sa recuperabilă (IAS 36.75).

Valoarea contabilă a unei unităţi generatoare de trezorerie:

- include doar valoarea contabilă a activelor care pot să fie direct atribuibile sau afectate pe o bază raţională, coerentă şi permanentă la unitatea generatoare de trezorerie şi care vor genera intrările viitoare de trezorerie estimate cu ocazia determinării valorii de utilitate a unităţii generatoare de trezorerie; şi
- nu include valoarea contabilă a oricărei datorii contabilizate, exceptând situaţia în care valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de trezorerie nu poate să fie determinată fără a lua în considerare această datorie (IAS 36.76).

Exemplu:

Există indicii că un echipament tehnic cu valoare contabilă 50.000 u.m. a pierdut din valoare. Echipamentul nu produce fluxuri de trezorerie independente de alte active, el făcând parte din aceeaşi unitate generatoare de trezorerie cu un teren cu valoarea contabilă netă de 90.000 u.m. şi o clădire cu valoarea contabilă de 60.000 u.m. Deoarece entitatea este obligată ca, la sfârşitul perioadei de utilizare, să îndepărteze echipamentul şi să restaureze amplasamentul, s-a constituit un provizion pentru riscuri şi cheltuieli în valoare de 9.000 u.m. Valoarea contabilă a unităţii generatoare de trezorerie este: 50.000 + 90.000 + 60.000 – 9.000 = = 191.000 u.m.

Scanned by CamScanner

În vederea efectuării testului de depreciere, fondul comercial trebuie alocat, de la data achiziţiei, unităţilor generatoare de trezorerie, care se aşteaptă să beneficieze de sinergia operaţiei de grupare (IAS 36.80).

O unitate generatoare de trezorerie căreia i-a fost alocat un fond comercial trebuie să fie testată anual, indiferent că există sau nu indicii de depreciere, prin compararea valorii contabile (fond comercial inclus) cu valoarea sa recuperabilă (IAS 36.90).

Deprecierea constatată pentru o unitate generatoare de trezorerie trebuie să fie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor unităţii respective în următoarea ordine:

- mai întâi, pentru a reduce valoarea contabilă a fondului comercial alocat unităţii generatoare de trezorerie;
- apoi, celorlalte active ale unităţii, în funcţie de ponderea fiecărui activ în total unitate generatoare de trezorerie (IAS 36.104).

Valoarea contabilă a unui activ, cu ocazia repartizării unei pierderi de valoare, nu trebuie să fie adusă la un nivel inferior celei mai mari valori dintre: valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare (dacă poate să fie determinată), valoarea sa de utilitate (dacă poate să fie determinată) şi zero (IAS 36.105).

Exemplu:

Există indicii că o instalaţie, cu valoare contabilă netă de 50.000 u.m., a pierdut din valoare. Instalaţia nu produce fluxuri de trezorerie independente de alte active, ea făcând parte din aceeaşi unitate generatoare de trezorerie cu o clădire, cu valoarea contabilă netă de 90.000 u.m. Nu există fond comercial care să poată fi ataşat raţional unităţii generatoare de trezorerie. Presupunem că valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de trezorerie este de 126.000 u.m.

Valoarea contabilă a unităţii generatoare de trezorerie este: 50.000 + 90.000 = 140.000 u.m.

Pierderea de valoare = 140.000 – 126.000 = 14.000 u.m.

Deoarece nu există fond comercial, pierderea se impută asupra activelor din unitatea generatoare de trezorerie, în funcţie de prorata valorii contabile:

- asupra instalaţiei: 14.000 x 50.000/140.000 = 5.000 u.m.;
- asupra clădirii: 14.000 x 90.000/140.000 = 9.000 u.m.

Pierderea de valoare se va contabiliza astfel:

Cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	%	14.000
		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	5.000
		Provizioane pentru deprecierea clădirilor	9.000

Scanned by CamScanner

Reluarea (diminuarea) unei pierderi de valoare

La fiecare închidere de exercițiu, o entitate trebuie să aprecieze dacă există indicii care să arate că o pierdere de valoare contabilizată pentru un activ, în cursul exercițiilor anterioare, poate a dispărut sau s-a diminuat. Dacă există astfel de indicii, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a acestui activ (IAS 36.110).

Pentru a aprecia dacă există un indiciu care să arate că poate a dispărut sau s-a diminuat o pierdere de valoare contabilizată pentru un activ, în cursul exercițiilor anterioare, o entitate trebuie să ia în considerare, cel puțin, următoarele indicii:

- în cursul exercițiului, valoarea de piață a unui activ a crescut în mod semnificativ;
- schimbări semnificative, ce au un efect favorabil asupra entității, au survenit în cursul exercițiului sau vor surveni într-un viitor apropiat, în mediul tehnologic, economic sau juridic sau al pieței în care aceasta operează sau pe piața în care se vinde / se cumpără activul în cauză;
- ratele dobânzii pe piață sau alte rate de randament ale pieței s-au diminuat în cursul exercițiilor și este probabil ca astfel de diminuări să afecteze rata de actualizare utilizată în calculul valorii de utilitate a activului și să majoreze, în mod semnificativ, valoarea recuperabilă a activului;
- schimbări importante, ce au un efect favorabil asupra entității, au survenit în cursul exercițiului sau sunt susceptibile să survină într-un viitor apropiat, în gradul sau modul de utilizare a unui activ, așa cum este el utilizat sau cum se așteaptă să fie utilizat; schimbările includ investițiile angajate în cursul exercițiului, pentru a ameliora un activ sau a ameliora nivelul său de performanță, dincolo de nivelul de performanță definit inițial, sau un angajament de a abandona sau de a restructura activitatea de care aparține activul;
- indicații, care provin din sistemul intern de informare, arată că performanța economică a activului este sau va fi mai bună decât cea așteptată (IAS 36.112).

O pierdere de valoare contabilizată pentru un activ, în cursul exercițiilor anterioare, trebuie să fie reluată (diminuată) dacă, și numai dacă, a avut loc o schimbare în estimările utilizate pentru determinarea valorii recuperabile a activului, de la ultima contabilizare a unei pierderi de valoare. Într-un astfel de caz, valoarea contabilă a activului trebuie să fie majorată la nivelul valorii sale recuperabile. Această creștere este o reluare (diminuare) a pierderii de valoare (IAS 36.114).

În cazul unui activ izolat, valoarea sa contabila, majorată ca urmare a reluării (diminuării) unei pierderi de valoare, nu trebuie să fie mai mare decât valoarea contabilă care ar fi fost determinată (din care se deduc amortizările) dacă, în cursul exercițiilor anterioare, nicio pierdere de valoare nu ar fi fost contabilizată pentru activul respectiv (IAS 36.117).

Scanned by CamScanner

Reluarea (diminuarea) unei pierderi de valoare a unui activ trebuie să fie contabilizată imediat la venituri, în contul de profit şi pierdere, exceptând situaţia în care activul ar fi fost contabilizat la o mărime reevaluată, conform unei alte norme internaţionale. Orice reluare (diminuare) a unei pierderi de valoare a unui activ reevaluat trebuie să fie tratată ca o reevaluare pozitivă (IAS 36.119).

Exemplu:

La 31.12.20X1, entitatea a recunoscut o pierdere de 15.000 u.m. pentru un utilaj cu valoarea contabilă de 60.000 u.m. La acea dată s-au estimat o durată de utilitate rămasă de 10 ani, o valoare reziduală nulă şi un ritm de amortizare liniar. La 31.12.20X3 există indicii că pierderea s-a diminuat. Entitatea estimează că valoarea recuperabilă în acest moment este 43.000 u.m.

Valoarea amortizabilă începând cu 1 ianuarie 20X2 este 60.000 – 15.000 = = 45.000 u.m.

Amortizarea anuală începând cu 20X2: 45.000/10 ani = 4.500 u.m.

Valoarea contabilă netă a utilajului la 31.12.20X3 este 45.000 – 2x4.500 = = 36.000 u.m.

Valoarea contabilă netă pe care ar fi avut-o utilajul la 31.12.20X3 dacă nu ar fi fost anterior depreciat: 60.000 – 2x60.000/10 = 48.000 u.m.

Valoarea recuperabilă a utilajului la 31.12.20X3 este 43.000 u.m.

Se constată o diminuare a pierderii cu 7.000 u.m. Diminuarea pierderii va majora valoarea contabilă a utilajului la 43.000 u.m. (egală cu valoarea recuperabilă), care este mai mică decât valoarea pe care ar fi avut-o utilajul dacă anterior nu ar fi fost depreciat (48.000 u.m.).

Provizioane pentru deprecierea echipamentelor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	= Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	7.000

Reluarea (diminuarea) unei pierderi de valoare pentru o unitate generatoare de trezorerie trebuie să fie repartizată, pentru a majora valoarea contabilă a altor active ale entităţii decât fondul comercial, la nivelul proratei valorii contabile a fiecăruia dintre activele unităţii. Deprecierea recunoscută pentru fondul comercial nu poate fi reluată în exerciţiile următoare (IAS 36.124).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

La începutul exercițiului 20X1, entitatea M a achiziționat entitatea F, la un cost de 18.000 u.m., din care valoarea justă a activelor identificabile 12.000 u.m. și fondul comercial 6.000 u.m. Presupunem că la sfârșitul anului 20X1 valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă. Estimările legate de amortizare sunt: durată rămasă 12 ani, metoda liniară, valoarea reziduală nulă. La sfârșitul exercițiul 20X2, în țara în care se află F, din cauza schimbărilor legislative, se așteaptă o scădere dramatică a producției. În acest context, valoarea recuperabilă a unității generatoare de trezorerie F este estimată la 8.160 u.m. În cursul exercițiului 20X3, situația din țara în care se află F începe să se amelioreze și se așteaptă o creștere a producției. La 31.12.20X3, valoarea recuperabilă a unității generatoare de trezorerie F este 11.460 u.m.

Deoarece unității generatoare de trezorerie F i-a fost alocat un fond comercial, aceasta trebuie testată anual. S-a precizat însă că, la sfârșitul anului 20X1, valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă, deci nu există depreciere.

La 31.12.20X2, situația se prezintă astfel:

Elemente	Fond comercial	Active identificabile	Total
Valoare de intrare	6.000	12.000	18.000
(–)Amortizare cumulată (*)	–	2.000	2.000
=Valoare contabilă netă la 31.12.20X2	6.000	10.000	16.000
Valoare recuperabilă			8.160
Depreciere constatată (16.000 – 8.160)	(6.000)	(1840)	(7.840)
Valoarea contabilă netă după alocarea deprecierii	0	8.160	8.160

(*) Amortizarea cumulată a activelor identificabile la 31.12.20X2 = 2 ani x x 12.000/12 = 2000 u.m.

Cheltuieli	=	%	7.840
cu provizioane		Provizioane pentru deprecierea	
pentru deprecierea		fondului comercial	6.000
imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea	
		activelor identificabile	1.840

Scanned by CamScanner

La 31.12.20X3, situaţia se prezintă astfel:

Elemente	Fond comercial	Active identificabile	Total
Valoare contabilă netă la 31.12.20X2	0	8.160	8.160
(–) Amortizarea exerciţiului 20X3 (*)	–	816	816
= Valoare contabilă netă la 31.12.20X3	0	7.344	7.344
Valoare recuperabilă			11.460
Depreciere potenţial reversibilă (11.460 – 7.344) (**)			4.116
Valoarea contabilă netă pe care ar fi avut-o activele identificabile dacă anterior nu ar fi fost depreciate 12.000 – 3 x 12.000/12			9.000
Deprecierea ce poate fi reluată pentru activele identificabile (9.000 – 7.344)		1.656	1.656

(*) Amortizarea exerciţiului 20X3 = 8.160/10 = 816 u.m.

(**) Deprecierea fondului comercial nu poate fi reluată, iar prin reluarea deprecierii activelor identificabile nu trebuie să se ajungă la o valoare mai mare decât cea pe care ar fi avut-o acestea, dacă anterior nu ar fi fost depreciate.

Provizioane pentru deprecierea activelor identificabile	= Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	1.656

IAS 40 *Investiţii imobiliare*

Standardul IAS 40 prescrie tratamentul contabil al investiţiilor imobiliare şi informaţiile de furnizat referitoare la aceste active. El a fost emis de către organismul internaţional de normalizare, în 2000, pentru a înlocui standardul IAS 25 *Contabilitatea investiţiilor*. Standardul a fost revizuit substanţial în 2003 şi, ulterior, a suportat mici amendamente, cele mai recente având loc în 2016[30].

Dispoziţiile standardului IAS 40 nu se aplică următoarelor active: activele biologice legate de activitatea agricolă (IAS 41 şi IAS 16) şi drepturile asupra mineralelor şi rezervelor de minerale, precum petrol, gaz natural şi alte resurse neregenerabile similare.

[30] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40

Scanned by CamScanner

Definiţii

Investiţiile imobiliare reprezintă bunuri imobiliare (terenuri sau clădiri) deţinute mai degrabă pentru a realiza chirii şi/sau a valoriza capitalul, decât pentru a le utiliza în procesul de producţie, pentru furnizarea de bunuri şi servicii, în scopuri administrative sau pentru a le vinde în cadrul activităţii ordinare (IAS 40.5).

Exemple de investiţii imobiliare (IAS 40.8):

- terenurile deţinute mai degrabă pentru valorizarea capitalului decât pentru o vânzare pe termen scurt, în cadrul activităţii ordinare;
- terenurile deţinute pentru o utilizare viitoare, care până în prezent nu a fost determinată (dacă entitatea nu a decis că terenul va fi utilizat ca un bun ocupat de proprietar sau că va fi vândut, pe termen scurt, în cadrul activităţilor ordinare, se consideră că terenul respectiv este deţinut pentru aprecierea capitalului);
- bunurile imobiliare deţinute în proprietate sau în cadrul unui contract de locaţie-finanţare şi închiriate terţilor sub formă de leasing operational; şi
- bunurile imobiliare neocupate, dar destinate a fi închiriate terţilor sub formă de leasing operaţional.

Exemple de elemente care nu sunt investiţii imobiliare (IAS 40.9):

- imobile deţinute pentru vânzare în cursul obişnuit al afacerii sau aflate în curs de realizare în scopul unei astfel de vânzări (stocuri);
- imobile aflate în curs de construcţie pentru terţi;
- bunuri imobiliare ocupate de proprietar; şi
- bunuri imobiliare închiriate terţilor sub formă de leasing financiar.

Bunurile care fac obiectul unei utilizări mixte (investiţii imobiliare şi bunuri utilizate de către proprietar) sunt clasificate în categoria investiţiilor imobiliare dacă fiecare dintre cele două părţi poate fi vândută separat. Dacă părţile respective nu pot fi vândute separat, bunurile sunt clasificate în categoria investiţiilor imobiliare doar dacă partea utilizată de proprietar este nesemnificativă (IAS 40.10).

Exemple:

1. Entitatea deţine o clădire de birouri cu 8 etaje. 6 etaje sunt ocupate de către entitate în scopuri administrative, iar ultimele două etaje sunt închiriate unui terţ, în baza unui contract de leasing operaţional. Presupunem că fiecare etaj al clădirii poate fi vândut separat. În acest caz, primele 6 etaje reprezintă imobilizări corporale, în conformitate cu IAS 16, iar ultimele două etaje investiţii imobiliare, conform cu IAS 40.
2. O clădire are 100 de camere, din care 99 sunt închiriate, iar o cameră este folosită de către entitate în scopuri administrative. Deoarece partea ocupată de proprietar este nesemnificativă, clădirea este clasificată în categoria investiţiilor imobiliare.

Scanned by CamScanner

3. O entitate deţine numeroase hoteluri, dintre care unele fac obiectul exploatării directe, iar altele sunt gestionate, prin contract, de către terţi. Hotelurile exploatate direct reprezintă imobile ocupate de proprietar şi intră în câmpul de aplicare al standardului IAS 16. Celelalte hoteluri reprezintă investiţii imobiliare, în conformitate cu IAS 40.

Bunurile care generează venituri mixte (investiţii imobiliare şi bunuri care generează venituri legate de serviciile de întreţinere şi securitate) sunt clasificate în categoria investiţiilor imobiliare doar dacă veniturile generate de diferitele servicii sunt nesemnificative (IAS 40.11).

Exemplu:

O entitate deţine o clădire cu 10 etaje pe care a închiriat-o terţilor. În plus, ea prestează chiriaşilor servicii de pază şi întreţinere. Deoarece veniturile din prestarea serviciilor de pază şi întreţinere sunt semnificativ mai mici decât cele din chirii, clădirea este clasificată în categoria investiţiilor imobiliare.

Recunoaştere

O investiţie imobiliară trebuie recunoscută ca activ doar atunci când sunt îndeplinite două condiţii:

- este probabil ca avantajele economice asociate investiţiei imobiliare să intre în entitate; şi
- costul investiţiei imobiliare poate fi măsurat în mod fiabil (IAS 40.16).

Evaluarea iniţială a investiţiilor imobiliare

La data intrării lor în entitate, investiţiile imobiliare sunt evaluate la cost (IAS 40.20).

Costul unei investiţii imobiliare achiziţionate cuprinde preţul de cumpărare şi toate cheltuielile direct atribuibile achiziţiei, ca, de exemplu, cheltuieli profesionale pentru servicii legale, taxe pentru transferul proprietăţii şi alte costuri de tranzacţionare (IAS 40.21).

Exemplu:

Entitatea achiziţionează o clădire pentru a o închiria unui terţ. Preţul plătit vânzătorului este de 200.000, la care se adaugă alte cheltuieli legate de achiziţie în valoare de 10.000 u.m. Clădirea este o investiţie imobiliară care va fi recunoscută la costul de achiziţie de 200.000 u.m.+ 10.000 u.m.= 210.000 u.m.:

Investiţii imobiliare	= Furnizori de investiţii imobiliare	210.000

Scanned by CamScanner

Pentru investiţiile imobiliare finanţate prin contract de leasing-financiar, costul se determină în conformitate cu prevederile standardului care reglementează contractele de leasing.

Evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale

Standardul IAS 40 permite fiecărei entităţi să îşi evalueze investiţiile imobiliare, la închiderea exerciţiului, fie la cost amortizat, fie la valoarea justă (IAS 40.30).

În cazul în care entitatea a ales una dintre cele două metode, ea trebuie să o aplice pentru toate investiţiile imobiliare, fără să se lase posibilitatea utilizării unor metode diferite pentru investiţii imobiliare diferite. Excepţie se face doar în cazul investiţiilor imobiliare legate de datorii. În cazul acestora se poate alege:

(i) fie modelul valorii juste, fie metoda costului istoric pentru ansamblul investiţiilor imobiliare legate de datorii, al căror randament depinde direct, fie de valoarea justă a activelor identificate care cuprind investiţii imobiliare, fie chiar de investiţiile respective (de *exemplu*, contractele de unităţi de cont ale companiilor de asigurare);

(ii) fie modelul valorii juste, fie modelul costului istoric pentru toate celelalte investiţii imobiliare, indiferent de alegerea efectuată la (i) (IAS 40.32A).

Dacă pentru evaluarea unei investiţii imobiliare s-a ales modelul valorii juste, el trebuie utilizat până când activul respectiv iese din entitate sau încetează să mai fie clasificat în categoria investiţiilor imobiliare (IAS 40.55). Altfel spus, valoarea justă trebuie determinată la închiderea fiecărui exerciţiu.

Variaţia valorii juste de la un exerciţiu la altul afectează veniturile sau cheltuielile, după caz (IAS 40.35). În plus, investiţiile imobiliare fiind evaluate în fiecare an la valoarea justă, calculul amortizării devine inutil.

Exemplu:

La închiderea exerciţiului 20X1, entitatea a decis să evalueze la valoare justă investiţiile imobiliare pe care anterior le evaluase la cost amortizat. La această dată se cunosc următoarele informaţii privind investiţiile imobiliare: cost de achiziţie 200.000, amortizare cumulată 10.000 u.m., valoare justă 196.000 u.m. La 31.12.20X2, valoarea justă a investiţiilor imobiliare este 198.000 u.m.

La 31.12.20X1, se contabilizează următoarele:

- anularea amortizării cumulate, prin imputare asupra valorii de intrare a investiţiilor imobiliare:

Amortizarea investiţiilor imobiliare	= Investiţii imobiliare	10.000

- recunoaşterea diferenţei dintre valoarea justă a investiţiilor imobiliare şi valoarea lor contabilă [196.000 – (200.000-10.000)]:

Scanned by CamScanner

Investiţii imobiliare	= Venituri din investiţii imobiliare	6.000

La 31.12.20X2, se recunoaşte variaţia valorii juste (198.000 – 196.000):

Investiţii imobiliare	= Venituri din investiţii imobiliare	2.000

Transferurile în (din) categoria investiţiilor imobiliare

În cazul în care un activ este transferat în categoria investiţiilor imobiliare evaluate la valoarea justă, diferenţa dintre valoarea justă şi valoarea contabilă este tratată diferit în funcţie de originea activului:

a) dacă activul era o imobilizare corporală, operaţia este considerată ca o reevaluare şi este tratată în conformitate cu IAS 16 (IAS 40.61);

Exemplu:

Până pe 1 septembrie 20X1, entitatea a utilizat în scopuri administrative o clădire. Pe 1 septembrie 20X1, entitatea a închiriat clădirea unor terţi. La această dată, se cunosc următoarele informaţii privind clădirea: valoarea justă 64.000 u.m., cost de achiziţie 100.000 u.m., amortizare cumulată 40.000 u.m. Presupunem că valoarea justă devine 63.500 u.m., la 31.12.20X1.

Schimbarea modului de utilizare a activului, la 1 septembrie 20X1, generează următoarele înregistrări contabile:

- anularea amortizării cumulate, prin imputare asupra valorii de intrare a clădirii:

Amortizarea imobilizărilor	= Imobilizări corporale	40.000

- recunoaşterea investiţiei imobiliare, evaluată la valoarea justă, şi a diferenţei dintre valoarea justă a investiţiei imobiliare şi valoarea sa contabilă [64.000 u.m. – (100.000 u.m. - 40.000 u.m.)], ca element de capitaluri proprii:

Investiţii imobiliare	=	%	64.000
		Imobilizări corporale	60.000
		Rezerve din reevaluare	4.000

La 31.12.20X1, se recunoaşte diminuarea valorii juste (64.000 u.m. – 63.500 u.m.):

Rezerve din reevaluare	= Investiţii imobiliare	500

b) dacă activul era un stoc, diferenţa afectează rezultatul exerciţiului curent (IAS 40.63).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Entitatea are ca obiect de activitate achiziţia şi vânzarea de clădiri. Pe 1 octombrie 20X1, managerii au decis ca una dintre clădirile achiziţionate în vederea vânzării să fie închiriată terţilor. Se cunosc următoarele informaţii privind clădirea: cost de achiziţie 300.000 u.m., valoarea justă, la 1.10.20X1, 310.000 u.m. La 31.12.20X1, valoarea justă a clădirii este 309.000 u.m.

Schimbarea clasificării activului, la 1.10.20X1, generează următoarea înregistrare contabilă:

Investiţii imobiliare	=	%	310.000
		Stocuri de mărfuri	300.000
		Venituri din investiţii imobiliare	10.000

La 31.12.20X1, se recunoaşte variaţia valorii juste (310.000 u.m. – 309.000 u.m.):

Cheltuieli cu investiţii imobiliare	= Investiţii imobiliare	1.000

În momentul în care un activ încetează să mai fie investiţie imobiliară, el este contabilizat la cost. Costul corespunde valorii juste a activului, la data transferului din categoria investiţiilor imobiliare (IAS 40.60).

Exemplu:

Entitatea utilizează în scopuri administrative, începând cu 1 septembrie 20X1, o clădire pe care anterior o închiriase terţilor. Valoarea justă a clădirii era 50.000 u.m., la 31.12.20X0, şi 55.000 u.m., la 1.09.20X1.

Schimbarea clasificării activului, la 1 septembrie 20X1, generează următoarele înregistrări contabile:

- recunoaşterea variaţiei valorii juste a investiţiei imobiliare de la 31.12.20X0 până la 1.09.20X1 (55.000 u.m.– 50.000 u.m.):

Investiţii imobiliare	= Venituri din investiţii imobiliare	5.000

- transferul clădirii în categoria activelor destinate a fi utilizate de proprietar:

Imobilizări corporale	= Investiţii imobiliare	55.000

Scanned by CamScanner

IFRS 5 *Active necurente deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*

Standardul IFRS 5 stabileşte regulile de contabilizare a activelor necurente deţinute în vederea vânzării şi de prezentare de informaţii privind activităţile întrerupte. El a fost emis de către organismul internaţional de normalizare în 2004 şi, ulterior, a suportat o serie de amendamente, cele mai recente având loc în 2014[31].

Dispoziţiile standardului IFRS 5 nu se aplică următoarelor active necurente: activele de impozit amânat (IAS 12); activele contabilizate la valoarea justă, conform standardului IAS 40; activele evaluate la valoarea justă, diminuată cu cheltuielile estimate de vânzare, conform IAS 41; drepturile contractuale ce provin din contracte de asigurare (IFRS 4); activele financiare care intră în aria de aplicare a standardului IAS 39; şi activele legate de avantajele personalului (IAS 19).

Definiţii

Activele necurente deţinute în vederea vânzării sunt acele active necurente la care entitatea are intenţia să renunţe prin vânzare. Altfel spus, este vorba despre activele a căror valoare contabilă va fi recuperată, în mod individual sau în grup, mai degrabă prin vânzare decât prin utilizare (IFRS 5.6).

Uneori, entităţile intenţionează să renunţe, prin vânzare, într-o tranzacţie unică, la un grup de active şi, eventual, de datorii legate de activele respective. Un astfel de grup de active destinat vânzării poate fi constituit dintr-un ansamblu de unităţi generatoare de trezorerie, dintr-o unitate generatoare de trezorerie sau dintr-o parte a unei unităţi generatoare de trezorerie. Într-un grup de active destinat vânzării pot fi incluse orice active sau datorii ale societăţii, inclusiv active şi datorii curente (de exemplu, stocuri) (IFRS 5.4). De asemenea, grupul de active include un fond comercial, achiziţionat în cadrul unei grupări de întreprinderi, dacă acest grup de active corespunde unei unităţi generatoare de trezorerie, căreia i-a fost afectat un fond comercial pentru efectuarea testului de depreciere, prevăzut de IAS 36, sau dacă este vorba despre o activitate inclusă într-o asemenea unitate generatoare de trezorerie.

Clasificarea în active necurente destinate vânzării

Data clasificării unui activ necurent în active destinate a fi vândute este, cel mai devreme, data la care sunt îndeplinite următoarele condiţii (IFRS 5.7):

[31] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5

Scanned by CamScanner

a) activul este disponibil pentru o cesiune imediată, în starea sa actuală, sub rezerva unor condiţii suspensive, care sunt obişnuite pentru cesiuni similare. Un activ necurent este disponibil pentru o cesiune imediată, dacă entitatea are intenţia şi capacitatea de a transfera acest activ unui cumpărător în starea sa actuală. Această condiţie nu implică, în mod necesar, întreruperea utilizării activului respectiv.

b) cesiunea are un grad ridicat de probabilitate, atunci când:

- managerii s-au angajat într-un plan de cesiune a activului;
- s-a lansat un program activ de căutare a unui cumpărător şi de realizare a celorlalte condiţii necesare pentru cesiunea activului;
- entitatea se aşteaptă ca cesiunea completă să intervină într-un termen de un an de la data clasificării în „active destinate cedării", cu excepţia cazurilor rare autorizate de referenţialul internaţional;
- acţiunile necesare pentru realizarea cesiunii fac improbabilă o schimbare semnificativă a planului de cesiune sau un abandon al acestuia (IFRS 5.8).

Exemplu:[32]

Entitatea a aprobat un plan de vânzare a clădirii în care se află sediul său şi a lansat un program activ de căutare a unui cumpărător.

Cazul 1: Entitatea a achiziţionat deja un nou sediu şi intenţionează să transfere cumpărătorului clădirea imediat ce au fost eliberate birourile. Solicitarea unui timp necesar pentru mutare este obişnuită în cazul vânzărilor de clădiri. În acest caz, criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor necurente destinate vânzării sunt îndeplinite la data aprobării planului de vânzare.

Cazul 2: Entitatea va continua să utilizeze clădirea până în momentul în care îşi construieşte un nou sediu. Faptul că entitatea solicită o perioadă îndelungată pentru transferul clădirii (timpul necesar pentru construirea noului sediu şi timpul necesar pentru mutare), demonstrează că aceasta nu este disponibilă pentru o cesiune imediată. Criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor necurente destinate cedării vor fi îndeplinite abia în momentul în care vor fi finalizate lucrările de construire a noului sediu.

Exemplu: Entitatea a aprobat un plan de vânzare a unei fabrici şi a lansat un program activ de căutare a unui cumpărător. Presupunem că, la data aprobării planului de vânzare, existau numeroase comenzi de produse neacoperite.

Cazul 1: Entitatea intenţionează să vândă fabrica cu operaţiile aferente. Orice comandă de produse neacoperită la data vânzării fabricii va fi transferată cumpărătorului. În acest caz, criteriile de clasificare a fabricii în categoria activelor necurente destinate vânzării sunt îndeplinite la data aprobării planului de vânzare,

[32] Exemplele sunt inspirate din Ghidul de implementare care acompaniaza IFRS 5.

Scanned by CamScanner

deoarece transferul comenzilor de produse neacoperite nu întârzie transferul fabricii.

Cazul 2: Entitatea intenţionează să vândă fabrica fără a vinde însă şi operaţiile aferente. Altfel spus, fabrica va fi transferată cumpărătorului, după satisfacerea tuturor comenzilor de produse înregistrate. Întârzierea în transferul fabricii impusă de vânzător demonstrează că aceasta nu este disponibilă pentru o cesiune imediată. Criteriile de clasificare a fabricii în categoria activelor necurente destinate cedării vor fi îndeplinite abia în momentul în care vor fi finalizate operaţiile aferente.

Exemplu:

Entitatea a aprobat un plan de vânzare a unui ansamblu imobiliar format dintr-un teren şi o clădire.

Cazul 1: Ea intenţionează să transfere cumpărătorului ansamblul imobiliar, după ce procedează la renovarea acestuia, pentru a-i mări preţul de vânzare. Faptul că entitatea solicită o perioadă îndelungată pentru transferul ansamblului imobiliar (timpul necesar pentru renovare), demonstrează că acesta nu este disponibil pentru o cesiune imediată. Criteriile de clasificare a ansamblului imobiliar în categoria activelor necurente destinate cedării vor fi îndeplinite abia în momentul în care vor fi finalizate lucrările de renovare.

Cazul 2: După finalizarea lucrărilor de renovare, ansamblul imobiliar este clasificat în categoria activelor destinate cedării. Înainte de obţinerea unui acord ferm de cumpărare, entitatea este acuzată că a provocat daune mediului înconjurător. Deşi entitatea intenţionează încă să vândă ansamblul imobiliar, ea nu are capacitatea de a transfera acest activ unui cumpărător până când nu repară daunele produse. Întârzierea provocată de terţi în transferul ansamblului imobiliar, înainte de obţinerea unui angajament ferm de cumpărare, demonstrează că acesta nu este disponibil imediat pentru vânzare. Ca urmare, ansamblul imobiliar va fi clasificat în categoria activelor deţinute în vederea utilizării.

Anumite evenimente particulare pot prelungi perioada de finalizare a vânzării peste un an. Această prelungire nu împiedică o clasificare a activului în categoria activelor destinate a fi cedate, dacă şi numai dacă ea se datorează unor evenimente pe care entitatea nu le poate controla şi există probe suficiente, care demonstrează că entitatea rămâne angajată în planul de cesiune a activului (IFRS 5.9). Anexa B a standardului prevede următoarele cazuri particulare privind prelungirea termenului de cesiune:

a) la data la care entitatea se angajează în planul de cesiune, ea se aşteaptă, în mod rezonabil, ca o serie de terţi să impună condiţii privind transferul activului, care vor prelungi perioada de realizare a vânzării. În plus:

Scanned by CamScanner

- activităţile necesare pentru îndeplinirea acestor condiţii nu pot fi efectuate înainte de obţinerea angajamentului ferm de cumpărare; şi
- obţinerea angajamentului ferm de cumpărare este foarte probabilă, în cursul anului.

Exemplu:

O entitate din industria energetică intenţionează să vândă un grup semnificativ de active. Vânzarea necesită aprobarea din partea ministerului de resort, fapt care poate extinde perioada de vânzare peste un an. Acţiunile necesare pentru obţinerea aprobării nu pot fi însă iniţiate înainte de identificarea unui cumpărător şi de obţinerea unui angajament ferm de cumpărare. Presupunem că obţinerea unui angajament ferm de cumpărare, într-o perioadă de până la un an, are un grad înalt de probabilitate. În acest caz, grupul de active îndeplineşte condiţiile de clasificare în categoria activelor destinate vânzării.

b) entitatea a încheiat un acord ferm de vânzare şi, datorită acestui fapt, cumpărătorul sau alţi terţi impun condiţii neaşteptate privind transferul activului clasificat ca activ destinat vânzării, care vor prelungi perioada de finalizare a vânzării. În plus:

- au fost întreprinse, în timp util, acţiuni necesare pentru îndeplinirea acestor condiţii; şi
- este aşteptată o rezolvare favorabilă a cauzelor de întârziere.

Exemplu:

Entitatea a aprobat un plan de vânzare a unei fabrici şi a lansat un program activ de căutare a unui cumpărător. După obţinerea unui acord ferm de cumpărare, inspecţia realizată de cumpărător a identificat daune provocate mediului înconjurător a căror existenţă nu era cunoscută. Cerinţa cumpărătorului ca entitatea să repare daunele produse poate prelungi perioada de vânzare completă peste un an. Deoarece entitatea a iniţiat acţiuni de remediere a daunelor şi este probabil ca remedierea respectivă să fie satisfăcătoare, fabrica îndeplineşte condiţiile de clasificare în categoria activelor destinate vânzării.

c) pe parcursul perioadei iniţiale de un an, au apărut circumstanţe care anterior erau considerate improbabile şi, ca urmare, activul clasificat în categoria celor destinate vânzării nu este vândut în termen de 12 luni. Dar:

- pe parcursul perioadei de un an, entitatea a întreprins acţiuni necesare pentru a face faţă schimbării de circumstanţe;
- activul este pus în vânzare, la un preţ rezonabil, ţinând cont de schimbările de circumstanţe; şi
- celelalte criterii de clasificare în categoria activelor destinate vânzării sunt îndeplinite.

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Entitatea a aprobat un plan de vânzare a unui activ necurent şi l-a clasificat în categoria activelor deţinute în vederea vânzării.

Cazul 1: Pe parcursul perioadei iniţiale de un an, s-a înregistrat o scădere dramatică a preţului pe piaţă şi activul nu a fost vândut. Deşi entitatea a întreprins acţiuni de identificare a unui cumpărător, ea nu a primit nicio ofertă raţională. Pentru a face faţă schimbării de circumstanţe, entitatea a procedat la diminuarea preţului de vânzare al activului. În acest caz, la sfârşitul primului an, activul va continua să fie clasificat în categoria activelor necurente deţinute în vederea vânzării.

Cazul 2: Pe parcursul perioadei iniţiale de un an, s-a înregistrat o scădere dramatică a preţului pe piaţă şi activul nu a fost vândut. Deoarece entitatea estimează o ameliorare a condiţiilor pe piaţă, ea nu a redus preţul de vânzare. Menţinerea unui preţ ridicat pentru vânzarea activului demonstrează că activul respectiv nu este disponibil pentru o vânzare imediată. În acest caz, el nu mai îndeplineşte condiţiile pentru a fi clasificat în categoria activelor deţinute în vederea vânzării.

Activele necurente achiziţionate în vederea cesiunii trebuie să fie clasificate, de la data achiziţiei lor, în active destinate a fi cedate, dacă sunt îndeplinite două condiţii:

- cesiunea activelor respective trebuie să intervină în următoarele 12 luni;
- există o probabilitate ridicată ca şi celelalte condiţii prevăzute de IFRS 5, pentru clasificarea activelor destinate cedării, care nu sunt îndeplinite la data achiziţiei, să fie îndeplinite la un interval scurt, după această dată (în principiu, 3 luni după achiziţie) (IFRS 5.11).

În cazul în care criteriile de clasificare în active deţinute în vederea vânzării sunt îndeplinite, după data de închidere a exerciţiului, dar înainte de data autorizării pentru publicare a situaţiilor financiare, activele respective nu trebuie clasificate în active destinate a fi vândute (IFRS 5.12). Totuşi, entitatea trebuie să prezinte în note următoarele informaţii (IFRS 5.41):

- descrierea activului necurent;
- faptele şi circumstanţele care conduc la încadrarea activului în categoria activelor deţinute în vederea vânzării, maniera în care vânzarea ar trebui să se realizeze şi data la care ea trebuie să intervină;
- segmentul operaţional în cadrul căruia activul necurent este prezentat, conform IFRS 8.

Evaluarea activelor necurente deţinute în vederea vânzării

Pentru evaluarea activelor necurente deţinute în vederea vânzării, trebuie respectate următoarele reguli:

Scanned by CamScanner

- înainte de clasificarea în active destinate vânzării, fiecare activ trebuie să fie evaluat conform standardului specific care îi este aplicabil. De exemplu, imobilizările pe care entitatea are intenţia să le cedeze trebuie să facă obiectul unui test de depreciere, conform standardului IAS 36, care prevede că un plan de cesiune constituie un indiciu de pierdere de valoare (IFRS 5.18).
- după prima evaluare şi după clasificarea în active deţinute în vederea vânzării, activele respective sunt evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea netă contabilă şi valoarea justă, diminuată cu cheltuielile estimate de cesiune (IFRS 5.15).

În cazul în care vânzarea activelor destinate cedării ar interveni după o perioadă mai mare de un an, aceste cheltuieli estimate cu vânzarea trebuie evaluate la valoarea lor actualizată. Orice creştere a valorii actualizate a acestor cheltuieli, provenită din trecerea timpului, este prezentată în cheltuieli financiare (IFRS 5.17).

Exemplu:

Entitatea a clasificat un activ în categoria celor deţinute în vederea vânzării. Se cunosc următoarele informaţii privind activul: valoarea contabilă netă 170 u.m., valoare justă 150 u.m., cheltuieli estimate cu vânzarea 15 u.m., termen estimat de vânzare 18 luni, rata de actualizare 10%.

La data clasificării activului în conformitate cu IFRS 5, valoarea justă diminuată cu cheltuielile estimate de vânzare este $150 - 15/(1,1)^{1,5} = 136,96$ u.m. Ca urmare, activul este evaluat la 136,96 u.m., ceea ce generează o pierdere de 33,04 u.m.

După un an, activul are valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare: $150 - 15/(1,1)^{0,5} = 135,71$ u.m., rezultând o pierdere de valoare de 1,25 u.m., care corespunde efectului actualizării cheltuielilor de cesiune. Această scădere de valoare îşi găseşte corespondenţă în cheltuielile financiare.

Recunoaşterea deprecierii

După clasificarea unui activ, în categoria activelor deţinute în vederea vânzării, orice scădere a valorii contabilizate, pentru a aduce valoarea contabilă netă la nivelul valorii juste diminuate cu cheltuielile estimate de vânzare, constituie o pierdere de valoare a activului care afectează rezultatul exerciţiului curent (IFRS 5.20). Orice creştere ulterioară a valorii juste diminuate cu cheltuielile estimate de cesiune trebuie recunoscută la venituri, cu condiţia ca venitul respectiv să nu depăşească valoarea cumulată a deprecierilor constatate prin aplicarea standardului IFRS 5 sau constatate anterior, prin aplicarea standardului IAS 36 (IFRS 5.21).

Recunoaşterea deprecierilor şi a câştigurilor ulterioare pentru grupurile de active deţinute în vederea vânzării are ca efect diminuarea sau majorarea valorii nete contabile a activelor necurente, incluse în grup (IFRS 5.23). Principiul de

Scanned by CamScanner

afectare a deprecierilor unui grup de active destinat cedării doar asupra activelor necurente, care sunt incluse în perimetrul de aplicare a standardului IFRS 5, decurge din obligaţia stabilită de acest standard de a începe prin evaluarea activelor şi datoriilor, care sunt reglementate prin norme specifice. Evaluarea, într-un timp secundar, a ansamblului grupului, la valoarea cea mai mică dintre valoarea netă contabilă şi valoarea justă, diminuată cu cheltuielile de cesiune, nu trebuie să antreneze o depreciere suplimentară a acestor active.

Un câştig ulterior provenit din evaluarea unui grup de active destinate cedării, la valoarea cea mai mică dintre valoarea netă contabilă şi valoarea justă, diminuată cu cheltuielile de cesiune, nu trebuie să fie contabilizată decât:

- în măsura în care el nu a fost contabilizat cu ocazia evaluării prealabile a activelor şi datoriilor incluse în grupul ce urmează a fi cedat, dar care nu intră sub incidenţa standardului IFRS 5;
- pentru o mărime care nu depăşeşte mărimea cumulată a deprecierilor constatate pentru active conform standardului IFRS 5 sau constatate anterior prin aplicarea standardului IAS 36 (IFRS 5.22).

Amortizarea activelor necurente deţinute în vederea vânzării şi a activelor care fac parte dintr-un grup destinat vânzării încetează să se mai realizeze de la data clasificării lor în această categorie, fără să existe condiţia încetării utilizării activelor respective (IFRS 5.25).

De exemplu, activele unui sector destinat a fi cedat, în condiţii de continuitate a activităţii, vor fi, adesea, utilizate până la cesiunea efectivă. Totuşi, standardul IFRS 5 solicită ca activele respective să înceteze a mai fi amortizate. Acest tratament se explică prin faptul că utilizarea activului în perioada rămasă până la cesiune este secundară, în raport cu recuperarea valorii sale contabile prin vânzare sau schimb. În plus, luarea în calcul a valorii reziduale pentru determinarea valorii amortizabile a activelor destinate cedării şi obligaţia de a revizui periodic valoarea reziduală şi valoarea amortizabilă pentru activele respective conduc, în general, la absenţa amortizării lor.

Exemplu:

Entitatea a aprobat un plan de vânzare a unei imobilizări corporale şi a iniţiat acţiuni de găsire a unui cumpărător. Presupunem că la 15.10.20X1 se îndeplinesc condiţiile de clasificare a imobilizării în active necurente deţinute în vederea vânzării. La această dată, se cunosc următoarele informaţii privind activul: cost de achiziţie 200.000 u.m., amortizare cumulată 90.000 u.m., valoare justă 125.000 u.m., cheltuieli estimate cu vânzarea 5.000 u.m. La 31.12.20X1, se estimează pentru activ valoare justă 105.000 u.m. şi cheltuieli cu vânzarea 5.000 u.m.

Pe 15.10.20X1 activul se transferă din categoria imobilizărilor corporale în categoria activelor deţinute în vederea vânzării, fiind evaluat la minimul dintre

Scanned by CamScanner

valoarea contabilă netă (110.000 u.m.) şi valoarea justă diminuată cu cheltuieli estimate de vânzare (120.000 u.m.).

%	=	Imobilizări corporale	200.000
Active necurente deţinute în vederea vânzării			110.000
Amortizarea imobilizărilor			90.000

Din acest moment se stopează calculul amortizării, iar la 31.12.20X1 activul se evaluează din nou la minimul dintre valoarea contabilă (110.000 u.m.) şi valoarea justă diminuată cu cheltuieli estimate de vânzare (100.000 u.m.). La această dată se constată o pierdere de 10.000 u.m., care afectează rezultatul exerciţiului curent:

Pierderi din evaluarea activelor necurente deţinute în vederea vânzării	=	Active necurente deţinute în vederea vânzării	10.000

Evaluarea activelor necurente, care nu mai îndeplinesc condiţiile de a fi clasificate ca active deţinute în vederea vânzării

Activele care nu mai îndeplinesc condiţiile prevăzute de IFRS 5 trebuie reclasificate (IFRS 5.26). În acest caz, activele respective trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre:

- valoarea contabilă netă a activului, înaintea clasificării ca activ destinat cedării, ajustată cu orice amortizare, depreciere sau reevaluare care ar fi fost constatată, dacă activul nu ar fi fost clasificat ca activ destinat cedării şi ar fi continuat să figureze printre activele destinate utilizării; şi
- valoarea recuperabilă a activului, la data la care s-a decis că acesta nu va fi cedat (IFRS5.27).

Prezentarea activelor necurente deţinute în vederea vânzării

Entitatea trebuie să prezinte un activ necurent deţinut în vederea vânzării şi activele dintr-un grup destinat cedării, în mod separat de alte active din cadrul bilanţului. De asemenea, datoriile dint-un grup destinat cedării vor fi prezentate separat de alte datorii în cadrul bilanţului. Activele şi datoriile respective nu vor putea fi însă compensate şi prezentate ca o sumă unică (IFRS5.38).

Dacă un grup de active destinat cedării este reprezentat de o filială achiziţionată recent şi care îndeplineşte, de la data achiziţiei, condiţiile pentru a fi clasificată ca destinată vânzării, este obligatorie prezentarea de informaţii referitoare la principalele clase de active şi datorii (IFRS 5.39).

De asemenea, entitatea trebuie să prezinte următoarele informaţii în notele explicative, în perioada în care un activ necurent (sau un grup de active) a fost fie

Scanned by CamScanner

clasificat ca destinat cedării, fie cedat efectiv: o descriere a activului necurent (sau a grupului); o descriere a faptelor şi evenimentelor legate de cesiune; forma în care se va manifesta cesiunea şi momentul la care se va produce aceasta; câştigul sau pierderea recunoscut(ă) şi, dacă este cazul, segmentul de activitate de care aparţine activul necurent (IFRS 5.41).

În ceea ce priveşte activităţile întrerupte, entitatea trebuie să prezinte numeroase informaţii, dintre care amintim:

- ca sumă unică în cadrul contului de profit si pierdere, totalul următoarelor valori: impozitul pe profit ulterior sau pierderea aferentă activităţilor întrerupte şi impozitul pe profitul sau pierderea recunoscut(ă) cu ocazia evaluării la valoarea justă, diminuată cu cheltuielile de vânzare, sau cu ocazia cesiunii activelor sau a grupurilor de active aparţinând activităţilor abandonate;
- o analiză a sumei unice solicitată anterior în cadrul veniturilor, cheltuielilor şi impozitului pe profitul sau pierderea din activităţile abandonate; această analiză poate fi prezentată fie în note, fie în prima parte a contului de profit şi pierdere; şi
- fluxurile de trezorerie atribuibile activităţilor de exploatare, investiţii şi finanţare, aferente abandonurilor de activităţi; aceste informaţii pot fi prezentate fie în note, fie în prima parte a situaţiilor financiare.

IAS 2 *Stocurile*

Standardul IAS 2 stabileşte reguli de contabilizare pentru stocuri. El a fost emis pentru prima dată în 1975, înlocuit în 1993, revizuit în 2003 şi a suportat amendamente minore în contextul revizuirii sau publicării altor standarde.

Standardul se aplică pentru toate stocurile, cu excepţia unor cazuri, când alte standarde solicită sau permit tratamente contabile diferite, cum ar fi:

- producţie în curs de execuţie (IAS 11 *Contracte de construcţii*),
- instrumente financiare (IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*); şi
- active biologice legate de activitatea agricolă (IAS 41 *Agricultura*).

Definiţii

Stocurile sunt active:

- deţinute pentru a fi vândute, în cursul normal al activităţii;
- în curs de producţie, pentru a realiza o astfel de vânzare; sau
- deţinute sub formă de materiale sau furnituri, care trebuie să fie consumate în cursul procesului de producţie sau al prestării de servicii (IAS 2.6).

Definiţia stocurilor nu ţine cont de natura elementului considerat, ci de destinaţia acestuia, care este puternic influenţată de specificul activităţii

Scanned by CamScanner

entității ce deține bunurile. De exemplu, terenurile și construcțiile constituie imobilizări în majoritatea entităților, dar ele sunt stocuri pentru un comerciant de terenuri sau de bunuri imobiliare.

Uneori, stocurile pot să aibă o natură necorporală. De exemplu, în entitățile prestatoare de servicii, lucrările realizate și nefacturate, la închiderea exercițiului, constituie stocuri. Ținând cont de natura lor, stocurile sunt clasificate în patru categorii:

- mărfurile cumpărate și revândute fără nicio transformare;
- materialele și furniturile, care intră în producția de bunuri fabricate;
- produsele finite, obiecte fabricate de entitate;
- lucrările în curs de execuție, produse sau servicii care au atins un stadiu intermediar de fabricație (IAS 2.8).

Exemple:

1. Entitatea are ca obiect de activitate comercializarea de proprietăți intelectuale. Deoarece proprietățile intelectuale sunt active deținute pentru a fi vândute în cursul normal al activităților, ele trebuie clasificate în categoria stocurilor.
2. Entitatea comercializează licențe de pescuit transferabile. Deoarece licențele sunt active deținute pentru a fi vândute în cursul normal al activităților, ele trebuie clasificate în categoria stocurilor.
3. Entitatea are ca obiect de activitate producerea de băuturi spirtoase. Ciclul de fabricație al băuturilor este de 5 ani. Până la finalul ciclului de fabricație, băuturile reprezintă active în curs de producție, în vederea vânzării, fiind clasificate în categoria stocurilor.
4. Entitatea deține motorină necesară pentru funcționarea utilajelor în procesul de producție. Motorina este un activ, care trebuie să fie consumat, în cursul procesului de producție, fiind clasificată în categoria stocurilor.

Evaluarea inițială a stocurilor

Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă (IAS 2.9). Costul stocurilor cuprinde toate cheltuielile generate de achiziția, conversia și aducerea lor în starea și locația actuală (IAS 2.10).

Costul de achiziție cuprinde: prețul de cumpărare; taxele vamale și alte taxe (altele decât taxele recuperabile ulterior de entitate de la administrația fiscală); cheltuielile de transport, manipulare și alte costuri direct imputabile achiziției de mărfuri, materiale și servicii. Reducerile comerciale sunt deduse din costul de achiziție (IAS 2.11).

Exemplu:

Pe data de 1 septembrie 20X1, entitatea a achiziționat de la furnizori materiale consumabile în următoarele condiții: preț negociat 50.000 u.m., cheltuieli cu transportul facturate de furnizori 5.000 u.m. Costul de achiziție al stocurilor este: 50.000 + 5.000 = 55.000 u.m.

Materiale consumabile	= Furnizori	55.000

Scanned by CamScanner

Costul de producţie cuprinde: cheltuielile direct legate de unităţile de producţie, precum manopera directă; o cotă parte din cheltuielile indirecte de producţie, fixe şi variabile, ocazionate de transformarea materiilor prime în produse finite. Cheltuielile indirecte fixe sunt costuri de producţie, care rămân relativ constante, indiferent care este volumul producţiei, ca de exemplu: amortizările şi cheltuielile de întreţinere a clădirilor şi echipamentelor industriale, cheltuielile de conducere şi administrare a secţiilor etc. Cheltuielile indirecte variabile sunt costuri indirecte de producţie care variază direct, sau aproape direct, în funcţie de volumul producţiei, ca, de exemplu, costurile indirecte cu materiile şi materialele şi cele privind manopera (IAS 2.12).

Alocarea cheltuielilor generale fixe de producţie în costurile de transformare este bazată pe capacitatea normală a instalaţiilor de producţie. Capacitatea normală de producţie este producţia medie, care se estimează să fie obţinută, de-a lungul unui anumit număr de exerciţii sau de sezoane, în circumstanţe normale, ţinând cont de pierderea de capacitate care rezultă din întreţinerea planificată a echipamentelor (IAS 2.13).

Exemplu:

În exerciţiul 20X1, entitatea fabrică 9.000 de bucăţi de produs în următoarele condiţii: costul variabil unitar de producţie 3.000 u.m., cheltuielile fixe anuale de producţie 1.800.000 u.m.; capacitatea normală de producţie 10.000 de bucăţi de produs.

Costul de producţie total este: 9.000 x 3.000 + 180.000.000 x 9.000/10.000 = 28.620.000 u.m.

Costul de producţie unitar este: 28.620.000/9.000 = 3.180 u.m.

Alte costuri sunt incluse în baza de evaluare a stocurilor la intrare doar în măsura în care ele sunt angajate pentru a aduce aceste active la locul şi în starea în care ele se găsesc. De *exemplu*, poate să fie adecvat să se includă în costul stocurilor alte cheltuieli generale decât cele de producţie sau costurile proiectării produselor destinate anumitor clienţi (IAS 2.15).

Exemple de costuri excluse din costul stocurilor şi contabilizate la cheltuielile exerciţiului în cursul căruia acestea sunt angajate (IAS 2.16):

- mărimile anormale de deşeuri de fabricaţie, de manoperă sau referitoare la alte costuri de producţie;
- costurile de stocaj, exceptând situaţia în care aceste costuri sunt necesare procesului de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- cheltuielile generale administrative care nu contribuie la aducerea stocurilor în locul şi în starea în care ele se găsesc;
- cheltuielile de comercializare.

Costul stocurilor unui prestator de servicii se compune, în principal, din manoperă şi alte cheltuieli de personal direct angajate pentru prestarea serviciului, inclusiv cele referitoare la personalul de supervizare şi cheltuielile generale atribuibile.

Scanned by CamScanner

Manopera şi celelalte costuri, referitoare la vânzări şi la personalul administrativ şi de conducere nu sunt incluse în costul stocurilor prestatorului de servicii, dar sunt contabilizate la cheltuielile exerciţiului în cursul căruia ele au fost angajate (IAS 2.19).

Tehnicile de evaluare a costului stocurilor, ca, de exemplu, metoda costului standard sau metoda preţului de vânzare cu amănuntul, pot să fie utilizate, dacă aceste metode conduc la rezultate apropiate de cost (IAS 2.21).

Costurile standard ţin cont de nivelurile normale de utilizare a materiilor prime şi furniturilor, a manoperei, de eficienţă şi de capacitate. Ele sunt în mod regulat reexaminate şi, dacă este cazul, ajustate pentru a ţine cont de condiţiile actuale.

Metoda preţului de vânzare cu amănuntul este utilizată, adesea, în activitatea de comerţ cu amănuntul, pentru a evalua stocurile formate din cantităţi mari de articole cu o rotaţie rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este posibil să se utilizeze alte metode de determinare a costului. Costul stocurilor este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al acestor active. Procentajul utilizat al marjei brute ţine cont de stocurile al căror preţ a fost redus sub preţul lor iniţial de vânzare. Adesea, este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament.

Metodele de determinare a costului

Costul stocurilor de elemente care, în mod obişnuit, nu sunt confundabile şi de bunuri sau servicii produse sau prestate şi afectate proiectelor specifice trebuie să fie determinat printr-o identificare distinctă a costurilor lor individuale (IAS 2.23). Identificarea distinctă a costului presupune că astfel de costuri specifice sunt atribuite elementelor identificate ale stocurilor. Aceasta este o prelucrare adecvată pentru elementele care sunt afectate unui proiect specific, indiferent că ele au fost cumpărate sau produse. Totuşi, identificarea distinctă a costurilor nu este adecvată, atunci când există un număr mare de elemente de stoc care, în mod obişnuit, sunt confundabile.

Costul altor stocuri decât cele care sunt identificabile trebuie să fie determinat prin utilizarea metodei „primul intrat – primul ieşit" (FIFO) sau a metodei „costul mediu ponderat" (CMP) (IAS 2.25).

Metoda FIFO consideră că elementele ies din stoc în ordinea intrării lor. În consecinţă, stocul la sfârşitul perioadei este constituit din elementele cele mai recente. Metoda CMP ţine cont de toate intrările şi de toate ieşirile exerciţiului. Prin metoda costului mediu ponderat, costul fiecărui element este calculat ca medie ponderată a costului elementelor similare la începutul perioadei şi a costului elementelor similare achiziţionate sau produse în cursul perioadei. Costul mediu ponderat poate să fie calculat periodic (de exemplu, lunar) sau cu ocazia recepţiei fiecărei noi aprovizionări, în funcţie de circumstanţele în care se găseşte entitatea.

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Stocul de marfă M, la 1 octombrie, era evaluat la 400.000 u.m. (1.000 de bucăţi x 400 u.m./bucată). În luna octombrie, acest stoc este afectat de următoarele operaţii:

- pe 4 octombrie: o ieşire de 400 bucăţi;
- pe 10 octombrie: o intrare de 500 bucăţi, la un cost de 410 u.m./bucată;
- pe 17 octombrie: o ieşire de 400 bucăţi;
- pe 25 octombrie: o intrare de 200 bucăţi, la un cost de 414 u.m./bucată;
- pe 30 octombrie: o ieşire de 800 bucăţi.

Costul mediu ponderat:

- al perioadei precedente (ipoteză): 400 u.m./bucată;
- calculat la 10 octombrie:

$$\frac{[(1.000-400)x400]+(500x410)}{(1.000-400)+500}=404{,}545\,u.m./bucata$$

- calculat la 25 octombrie:

$$\frac{[(1.000-400+500-400)x404{,}545]+(200x414)}{(1.000-400+500-400)+200}=406{,}646\,u.m./bucata$$

Fişa stocului, conform fiecăreia dintre metodele prevăzute de IAS 2, se prezintă:

a) Costul mediu ponderat al perioadei precedente:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	400	400.000
4/10				400	400	160.000	600	400	240.000
10/10	500	410	205.000				1.100	400	440.000
17/10				400	400	160.000	700	400	280.000
25/10	200	414	82.800				900	400	360.000
30/10				800	400	320.000	100	400	40.000

b) Costul mediu ponderat calculat după fiecare intrare:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	400	400.000
4/10				400	400	160.000	600	400	240.000
10/10	500	410	205.000				1.100	404,545	444.995,5
17/10				400	404,545	161.818	700	404,545	283.181,5
25/10	200	414	82.800				900	406,646	365.981,4
30/10				800	406,646	325.316,8	100	406,646	40.664,6

Scanned by CamScanner

c) Primul intrat – primul ieşit: FIFO

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	400	400.000
4/10				400	400	160.000	600	400	240.000
10/10	500	410	205.000				600 500	400 410	240.000 205.000
17/10				400	400	160.000	200 500	400 410	80.000 205.000
25/10	200	414	82.800				200 500 200	400 410 414	80.000 205.000 82.800
30/10				200 500 100	400 410 414	80.000 205.000 41.400	100	414	41.400

În funcţie de metoda utilizată, evaluarea stocului la sfârşitul perioadei variază de la 40.000 u.m. (costul mediu ponderat al perioadei precedente) la 41.400 u.m. (metoda FIFO).

Valoarea netă de realizare şi deprecierea stocurilor

La închiderea exerciţiului, stocurile trebuie să fie evaluate la costul lor sau la valoarea lor realizabilă netă, dacă aceasta din urmă este mai mică. Estimarea valorii realizabile nete trebuie să ţină cont de destinaţia elementului considerat. Astfel, elementele care fac parte din clauzele unui contract de vânzare sau de prestare de servicii deja încheiat trebuie să fie evaluate în funcţie de preţul stipulat în contract.

Materiile prime şi materialele consumabile, deţinute pentru a fi utilizate în producţia de stocuri, nu sunt evaluate sub mărimea costului lor, dacă se aşteaptă ca produsele finite, în care ele vor fi încorporate, să fie vândute la nivelul costului sau la o valoare mai mare decât acesta. Totuşi, dacă o scădere a preţurilor materiilor prime arată că nivelul costului produselor finite va fi mai mare decât valoarea netă de realizare, materiile prime vor fi aduse, prin depreciere, la valoarea netă de realizare. Într-un astfel de caz, costul de înlocuire al materiilor prime poate să fie cea mai bună măsură disponibilă a valorii nete de realizare.

În mod normal, valoarea netă de realizare trebuie să fie determinată separat, pentru fiecare articol. Cu toate acestea, pot să fie realizate regrupări de elemente asemănătoare sau care au legătură între ele. Este cazul elementelor care aparţin aceleiaşi linii de produse, ce au scopuri sau utilizări asemănătoare, fabricate şi comercializate în aceeaşi zonă geografică şi care nu pot să fie evaluate separat de celelalte elemente ale aceleiaşi linii de produse.

Estimările valorilor nete de realizare, realizate pe o bază individuală, sunt fundamentate pe informaţiile probante cele mai fiabile, disponibile la data la care sunt efectuate aprecierile respective. Aceste estimări ţin cont de fluctuaţiile de

Scanned by CamScanner

preţuri sau de costuri, direct legate de evenimentele care survin după închiderea exerciţiului, în măsura în care astfel de evenimente confirmă condiţiile existente la sfârşitul exerciţiului (IAS 2.30).

Exemplu:

La 31.12.20X1, entitatea deţine în stoc următoarele articole de mărfuri:

Articole	Cost de achiziţie (în u.m.)	Valoare netă de realizare (în u.m.)	Minimul dintre cost şi valoarea netă de realizare (în u.m.)
A	20.000	19.500	19.500
B	15.000	15.900	15.000
C	30.000	33.000	30.000
D	10.000	9.200	9.200
Total	75.000	77.600	73.700

Rezultă o pierdere de valoare de 75.000 – 73.700 = 1.300 u.m., care se va contabiliza sub forma unui provizion de depreciere:

Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	Provizioane pentru deprecierea stocurilor	1.300

În fiecare exerciţiu următor, este efectuată o nouă estimare a valorii nete de realizare. Atunci când au dispărut circumstanţele care au justificat evaluarea stocurilor sub nivelul costului, deprecierea trebuie reluată, astfel încât noua valoare contabilă să fie cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea netă de realizare. Acest caz se probează atunci când un element al stocurilor, care a fost contabilizat la valoarea netă de realizare, deoarece preţul său de vânzare se diminuase, este încă disponibil în exerciţiul următor, perioadă în care preţul său de vânzare va fi crescut (IAS 2.33).

Exemplu:

Fie datele din exemplul precedent. În cursul exerciţiului 20X2, s-au vândut mărfurile A şi C, iar la închiderea exerciţiului 20X2 situaţia stocurilor se prezintă astfel:

Articole	Cost de achiziţie	Valoarea netă de realizare
B	15.000	15.200
D	10.000	10.100
Total	25.000	25.300

Scanned by CamScanner

Se observă că valoarea netă de realizare depăşeşte, pentru fiecare articol în parte, costul de achiziţie. Plusul de valoare peste costul de achiziţie nu poate fi însă reţinut, din motive de prudenţă. Rezultă că valoarea stocului la închiderea exerciţiului 20X2 este reprezentată de costul acestuia de 25.000 u.m. În această situaţie, este necesar să se anuleze deprecierea contabilizată în exerciţiul precedent.

Provizioane pentru deprecierea stocurilor	= Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	1.300

Contabilizarea la cheltuieli

Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea lor contabilă trebuie să fie contabilizată la cheltuielile exerciţiului în cursul căruia sunt contabilizate veniturile corespondente, ca o consecinţă a principiului conectării cheltuielilor la venituri. Valoarea oricărei deprecieri a stocurilor, pentru a le aduce la valoarea netă de realizare, şi toate pierderile, circumscrise în perimetrul gestiunii stocurilor, trebuie să fie contabilizate la cheltuielile exerciţiului în cursul căreia s-au semnalat deprecierea şi pierderile. Valoarea oricărei reluări a deprecierii stocurilor, ca urmare a creşterii valorii nete de realizare, trebuie să fie contabilizată ca o reducere a cheltuielii cu stocurile, în exerciţiul în care are loc reluarea (IAS 2.34).

Exemplu:

Entitatea a vândut mărfuri la un preţ de vânzare de 100.000 u.m. Costul mărfurilor vândute a fost 90.000 u.m. Înregistrările contabile sunt:

- vânzarea mărfurilor:

Clienţi	= Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000

- descărcare mărfurilor din gestiune

Cheltuieli cu mărfuri	= Mărfuri	90.000

Unele elemente de stocuri pot să fie afectate altor conturi de activ. Este cazul stocurilor utilizate ca elemente ale imobilizărilor corporale, produse de entitate pentru sine. Stocurile afectate respectivului element de activ, conform acestei modalităţi, sunt contabilizate la cheltuieli, în cursul duratei de utilitate a acestui alt activ (IAS 2.35).

Exemplu:

Entitatea produce un anumit tip de echipamente, pe care le vinde clienţilor. În exerciţiul 20X1, entitatea a oprit câteva dintre echipamente pentru a le folosi în propria secţie de producţie. Echipamentele produse pentru a fi folosite de către entitate se recunosc ca imobilizări, nu ca stocuri. Amortizarea recunoscută pe parcursul utilizării echipamentelor intră în costul produselor fabricate. Ca urmare, echipamentele sunt recunoscute la cheltuieli, pe măsura recunoaşterii veniturilor din vânzarea produselor fabricate cu ajutorul lor.

Scanned by CamScanner

4 Evaluarea și recunoașterea datoriilor

IAS 23 *Costurile îndatorării*

Standardul IAS 23 tratează costurile îndatorării în general și încorporarea lor în costul anumitor active cu ciclu lung de producție. El a fost emis de către organismul internațional de normalizare prima dată în 1993, pentru a înlocui un standard emis în 1984. A fost revizuit major în 2007 și a suportat amendamente ușoare în 2008 și 2014[33].

Definiții

Costurile îndatorării cuprind dobânzile și alte costuri suportate de o entitate în legătură cu împrumutul de fonduri (IAS 23.5).

Exemple:

1. Entitatea a contractat de la bancă un împrumut de 20.000 u.m., pentru o durată de 12 luni, la o rată anuală a dobânzii de 3%. Dobânda de 3% reprezintă un cost al îndatorării.
2. Entitatea a emis obligațiuni în următoarele condiții: preț de emisiune 100.000 u.m., durata împrumutului 6 ani, preț de răscumpărare 134.000 u.m., rata dobânzii 0%. Diferența dintre prețul de răscumpărare a obligațiunilor și prețul lor de emisiune reprezintă o primă care se amortizează pe durata de viață a împrumutului. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor reprezintă un cost al îndatorării.
3. Entitatea a contractat de la bancă un împrumut de 100.000 u.m., pentru o durată de 6 ani, la o rată anuală a dobânzii de 5%. Contractarea împrumutului a generat cheltuieli complementare de 1.000 u.m. Dobânda de 5% și amortizarea cheltuielilor complementare generate de contractare reprezintă costuri ale îndatorării.
4. Entitatea a preluat un utilaj în leasing financiar, pe o durată de 3 ani. Redevența anuală are două componente: rambursarea de împrumut și dobânda. Componenta dobândă a redevenței reprezintă un cost al îndatorării.
5. Entitatea a contractat un împrumut de 100.000 euro, pe o durată de 2 ani, la o rată a dobânzii de 1%. Ea s-a împrumutat în euro deoarece a estimat că, însumând dobânda de 1% cu pierderile de curs valutar, rata efetivă a dobânzii va fi 1,5%, în timp ce, pentru împrumuturile similare în monedă națională, rata dobânzii este 2%. Dobânda de 1% reprezintă cost al îndatorării. Diferențele de curs valutar aferente împrumutului în euro reprezintă, de asemenea, costuri ale îndatorării, deoarece ele sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

[33] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23

Scanned by CamScanner

Recunoaşterea costurilor îndatorării

Entităţile trebuie să încorporeze costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ calificat, în costul acelui activ (IAS 23.8).

Un activ calificat este un activ care solicită, în mod necesar, o perioadă lungă de pregătire, înainte de a putea fi utilizat sau vândut (IAS 23.5). Expresia „în mod necesar" a fost inclusă în definiţie pentru a exclude din categoria activelor calificate acele active care necesită o perioadă lungă de timp pentru a fi produse din cauza ineficienţei sau a unor întârzieri neprevăzute.

Exemple de active calificate: mijloace de producţie în curs de construcţie, mine în etapa de dezvoltare, conducte de petrol şi anumite costuri legate de telecomunicaţii, cum ar fi pregătirea sistemului de distribuţie pentru reţelele de televiziune prin cablu sau satelit.

Costurile îndatorării, care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ calificat, corespund costurilor îndatorării ce ar fi putut să fie evitate, dacă nu s-ar fi efectuat cheltuieli cu activul calificat (IAS 23.10).

Identificarea cheltuielilor capitalizabile este mai uşor sau mai greu de realizat, în funcţie de caracterul finanţării activului: printr-un împrumut special sau din capitalurile împrumutate la nivelul ansamblului entităţii.

În măsura în care fondurile împrumutate sunt destinate obţinerii unui activ calificat, mărimea costurilor îndatorării încorporabile în costul activului trebuie să corespundă costurilor reale angajate ale îndatorării în cursul exerciţiului, diminuate cu orice venituri obţinute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate (IAS 23.12).

Exemplu:

Entitatea a împrumutat suma de 10.000 u.m., pentru finanţarea construcţiei unei clădiri. În cursul exerciţiului 20X1, cheltuielile relative la acest împrumut sunt de 900 u.m. O parte din suma împrumutată a fost plasată temporar la aceeaşi bancă, procurându-se venituri financiare de 200 u.m. Mărimea cheltuielilor capitalizabile în numele exerciţiului 20X1 este 900 – 200 = 700 u.m.

Atunci când finanţarea activului nu face obiectul unui împrumut special, mărimea cheltuielilor capitalizabile este determinată prin ponderarea costului activului cu o rată de capitalizare. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor împrumuturilor, aplicabilă împrumuturilor entităţii, care nu sunt rambursate în timpul perioadei, altele decât împrumuturile făcute special pentru a obţine un activ calificat. Valoarea cheltuielilor capitalizate nu trebuie să depăşească cheltuielile cu împrumuturile efectiv suportate în cursul perioadei (IAS 23.14).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Entitatea realizează construcţia unei clădiri fără să facă apel la o finanţare specială. Împrumuturile şi lucrările în curs de execuţie, la începutul şi la închiderea exerciţiului 20X1, precum şi mediile aferente, în u.m., se prezintă astfel:

Informaţii	1.01.20X1	31.12.20X1	Media
Împrumuturi:			
Împrumutul 1 (dobânda 2%)	180.000	144.000	162.000
Împrumutul 2 (dobânda 3%)	270.000	225.000	247.500
Total împrumuturi	450.000	369.000	409.500
Costul lucrărilor realizate	120.000	190.000	155.000

La nivelul exerciţiului 20X1, cheltuielile cu dobânzile au fost de 4.000 u.m.

Rata medie a dobânzii aferentă împrumuturilor în curs, pentru exerciţiul N:

$$\left(2\% x \frac{162.000}{409.500}\right) + \left(3\% x \frac{247.500}{409.500}\right) = 2{,}6\%$$

Dobânzile capitalizabile, în numele exerciţiului 20X1, sunt de: 155.000[34] x 2,6% = 4.030 u.m. Deoarece cheltuielile reale cu dobânzile, în 20X1, au fost inferioare valorii obţinute din calcul, costurile îndatorării capitalizate sunt 4.000 u.m.

Încorporarea costurilor îndatorării în costul unui activ calificat trebuie să înceapă atunci când: plăţile relative la bun au fost realizate; costurile împrumuturilor sunt angajate; şi activităţile indispensabile pregătirii activului, prealabile utilizării sau vânzării sale, sunt în curs de realizare (IAS 23.17).

Plăţile relative la un activ calificat se referă la: plăţi sub formă de lichidităţi, transferuri de alte active sau prezenţa unor datorii purtătoare de dobânzi. Aceste plăţi sunt diminuate cu aconturile şi subvenţiile primite legate de activul respectiv.

Operaţiile necesare pregătirii activului pentru utilizarea sau vânzarea sa depăşesc simpla construcţie fizică, ele putând să cuprindă şi lucrări tehnice şi administrative, prealabile începutului construcţiei fizice (IAS 23.19).

Exemplu:

Pe 20 octombrie 20X1, entitatea a contractat un împrumut pe un termen mediu de 200.000 u.m., la o rată anuală a dobânzii de 2%, plătită la sfârşitul fiecărei luni. Împrumutul a fost obţinut special pentru a finanţa construirea unui depozit. La începutul lunii noiembrie, s-au realizat plăţi pentru proiectarea clădirii şi s-au demarat operaţiile necesare obţinerii autorizaţiei de construcţie. Până la sfârşitul exerciţiului 20X1 nu a început construcţia fizică a depozitului. Deşi nu a

[34] Costul mediu al activului pentru perioada în cauză (inclusiv costurile împrumuturilor anterior capitalizate) constituie o bună aproximare a bazei de calcul privind dobânzile capitalizabile.

Scanned by CamScanner

început construcţia fizică a depozitului, entitatea îndeplineşte condiţiile de încorporare a dobânzilor începând cu luna noiembrie 20X1.

Costurile îndatorării, suportate în faza de amenajare a unui teren sunt încorporate în costul unui activ, în exerciţiul în cursul căruia sunt realizate operaţiile referitoare la această dezvoltare (IAS 23.19).

Exemplu:

În începutul lunii noiembrie 20X1, entitatea a achiziţionat un teren în valoare de 40.000 u.m. Imediat după achiziţie, ea a obţinut un împrumut pentru amenajarea terenului în următoarele condiţii: sumă împrumutată 5.000 u.m., durată 2 ani, rata dobânzii 2%. Lucrările de amenajare au fost demarate la începutul exerciţiului 20X2 şi au continuat pe parcursul întregului exerciţiu. Costurile împrumuturilor suportate în exerciţiul 20X1 (5.000 x 2% x 2/12) nu sunt capitalizabile, deoarece în acest exerciţiu, nu s-a procedat la amenajarea terenului. Dobânzile încorporabile, în exerciţiul 20X2, în costul amenajărilor de terenuri sunt: 5.000 x 2% = 100 u.m.

Încorporarea costurilor îndatorării în costul unui activ trebuie să fie suspendată în timpul perioadelor lungi de întrerupere a activităţii productive (IAS 23.20). Totuşi, încorporarea costurilor îndatorării în costul unui activ nu este suspendată, în mod normal, pentru o durată în cursul căreia se derulează lucrări tehnice şi administrative. De asemenea, încorporarea nu este suspendată atunci când este necesară o amânare temporară în cadrul unei etape de pregătire a activului în vederea utilizării sau vânzării sale. Cu titlu de exemplu, încorporarea în costul activului continuă în perioadele lungi de maturaţie a stocurilor sau în perioada lungă în cursul căreia nivelul ridicat al apelor întârzie construcţia unui pod, dacă acest nivel ridicat este obişnuit, în perioada de construcţie, în regiunea geografică respectivă (IAS 23.21).

Exemplu[35]:

Entitatea a demarat, pe 15 februarie 20X1, lucrările de construire a unei clădiri. Se estimează că aceasta va fi finalizată peste 2 ani. În cursul exerciţiului 20X1, s-au făcut următoarele plăţi în numele construcţiei:

- pe 28 februarie 20X1:	160.000 u.m.
- pe 31 martie 20X1:	360.000 u.m.
- pe 31 mai 20X1:	80.000 u.m.
- pe 31 iulie 20X1:	160.000 u.m.
- pe 31 octombrie 20X1:	200.000 u.m.
Total	960.000 u.m.

[35] Exemplu preluat din Feleagă N., Malciu L., 2004, Recunoaştere, evaluare şi estimare în contablitatea internaţională, Editura CECCAR.

Scanned by CamScanner

Plata de pe 28 februarie nu a fost onorată din împrumuturi cu caracter special. Pe 31 martie 20X1, entitatea a obţinut un împrumut pe termen de un an, de 700.000 u.m., la o rată anuală a dobânzii de 5%, plătită la sfârşitul fiecărei luni. Împrumutul a fost obţinut special pentru finanţarea clădirii. Excedentul de fonduri împrumutate a fost plasat temporar la o rată a dobânzii de 4% pe an. Pentru a onora o parte din plăţile de la 31 octombrie 20X1, s-a făcut din nou apel la împrumuturi fără caracter special. Din cauza unor importante lucrări tehnice şi administrative întreprinse, lucrarea de construcţie a fost suspendată pentru o perioadă de 15 zile.

Datoriile entităţii, la 31.12.20X1, sunt următoarele:

- împrumut bancar cu caracter special: 700.000 u.m.;
- împrumut obligatar, contractat în 20X0, preţ de rambursare 14.000.000 u.m., valoare nominală 14.000.000 u.m., rata anuală a dobânzii 6%; dobânda se plăteşte anual pe 31 decembrie, iar împrumutul este rambursabil peste 5 ani.
- alte împrumuturi bancare: în medie, în anul 20X1, au fost 1.300.000 u.m., iar dobânzile aferente acestora 50.000 u.m.

Entitatea va încorpora în costul de producţie al clădirii atât dobânzi aferente împrumutului special, cât şi dobânzi aferente altor împrumuturi.

Cheltuielile cu dobânzile aferente împrumutului special:

700.000 x 5% x 9/12 = 26.250 u.m.

Veniturile obţinute din plasarea temporară a sumelor împrumutate:

- în perioada 1.04 – 31.05: (700.000 – 360.000) x 4% x 2/12 = 2.267 u.m.
- în perioada 1.06 – 31.07: (700.000 – 360.000 – 80.000) x 4% x 2/12 = 1.733 u.m.
- în perioada 1.08 – 31.10: (700.000 – 360.000 – 80.000 – 160.000) x 4% x 3/12 = = 1.000 u.m.

Total venituri din plasarea sumelor împrumutate = 2.267 + 1.733 + 1.000 = = 5.000 u.m.

Dobânzile capitalizabile în numele împrumutului special:

26.250 – 5.000 = 21.250 u.m.

Dobânzile plătite în numele altor împrumuturi utilizate în anul 20X1:

- pentru alte împrumuturi bancare: 50.000 u.m.
- pentru împrumutul obligatar (14.000.000x6%): 840.000 u.m.

Total 890.000 u.m.

Media altor împrumuturi de care a beneficiat societatea în anul 20X1:

- alte împrumuturi bancare: 1.300.000 u.m.
- împrumut obligatar: 14.000.000 u.m.

Total 15.300.000 u.m.

Rata medie a dobânzii aferentă altor împrumuturi, pentru exerciţiul 20X1:

(890.000/15.300.000) x 100 = 5,8%.

Dobânzile capitalizabile în numele altor împrumuturi:

- pentru plăţile efectuate pe 28.02: 160.000 x 5,8% x 10/12 = 7.733 u.m.
- pentru plăţile efectuate pe 31.10: 100.000 x 5,8% x 2/12 = 967 u.m.

Scanned by CamScanner

Total dobânzi capitalizabile în numele altor împrumuturi = 7.733 + 967 = = 8.700 u.m.

Dobânzile încorporabile în total, atât în numele împrumutului special, cât şi în numele altor împrumuturi, sunt:

21.250 + 8.700 = 29.950 u.m.

Încorporarea dobânzilor nu este suspendată în perioada în care construcţia a fost oprită, deoarece în acea perioadă s-au realizat importante lucrări tehnice şi administrative.

Încorporarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze, atunci când activităţile indispensabile pregătirii activului, prealabile utilizării sau vânzării sale, sunt practic încheiate (IAS 23.22). În general, un activ este pregătit pentru utilizarea sau vânzarea sa prevăzută, atunci când construcţia fizică este încheiată, chiar dacă lucrările administrative de rutină pot să continue (IAS 23.23).

Exemplu:

Entitatea procedează la construirea unei clădiri pentru nevoi administrative. Pentru construcţia clădirii, s-a obţinut, în 20X1, un împrumut bancar de 100.000 u.m., la o rată a dobânzii de 2%, plătită la sfârşitul fiecărei luni. Împrumutul se rambursează integral pe 31 decembrie 20X2. Presupunem că pe 30 octombrie 20X2 s-a încheiat construcţia fizică a clădirii, dar ea nu poate fi dată în funcţiune imediat, întrucât se doreşte decorarea sălilor de conferinţe şi instalarea unor accesorii. Activităţile indispensabile realizării clădirii sunt terminate la sfârşitul lunii octombrie 20X2, moment în care încetează şi capitalizarea costurilor împrumuturilor. Costurile îndatorării aferente perioadei noiembrie-decembrie 20X2 nu pot fi încorporate în valoarea clădirii, deoarece efectuarea decoraţiunilor interioare şi instalarea accesoriilor reprezintă modificări minore, care se realizează după terminarea activităţilor de construcţie.

Atunci când construcţia unui activ este parţial terminată şi când fiecare dintre părţile componente este utilizabilă independent de celelalte, pentru care construcţia continuă, trebuie să înceteze încorporarea costurilor îndatorării în costul activului, atunci când practic toate activităţile indispensabile pregătirii uneia dintre părţile componente (activităţi prealabile utilizării sau vânzării) sunt încheiate. Este cazul unui complex imobiliar compus din mai multe clădiri (IAS 23.24).

Scanned by CamScanner

IAS 12 *Impozitul asupra rezultatului*

Standardul IAS 12 prescrie tratamentul contabil pentru impozitul pe profit. El a fost emis de către organismul internațional de normalizare în 1979, a fost republicat în 1996 și, în timp, a suportat diferite amendamente, ultimele având loc în 2016[36].

Definiții

Cheltuiala privind impozitul este suma impozitelor curente cu impozitele amânate.

Impozitul curent este impozitul exigibil sau recuperabil, în raport cu profitul impozabil (pierderea fiscală) aferent(ă) unei perioade.

Impozitele amânate sunt impozitele care vor fi exigibile sau recuperabile în perioadele ulterioare, referitoare la: (i) diferențele între valorile contabile și fiscale ale unui activ sau unei datorii sau (ii) reporturile de pierderi sau creditele de impozit reportate înainte.

Diferențele temporare se calculează scăzând din valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii, din bilanț, baza fiscală a acestuia (acesteia). Diferențele temporare pot fi:

- *diferențe temporare impozabile*: aceste diferențe vor genera sume impozabile în determinarea beneficiului impozabil al exercițiilor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului (datoriei) va fi recuperată (decontată); sau
- *diferențe temporare deductibile*: aceste diferențe vor genera sume deductibile în determinarea beneficiului impozabil al exercițiilor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului (datoriei) va fi recuperată (decontată).

Baza fiscală a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită acestui activ sau acestei datorii în scopuri fiscale.

Baza fiscală a unui activ reprezintă valoarea ce va fi dedusă în scopuri fiscale din beneficiile economice pe care le va genera entitatea, atunci când recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu sunt impozabile, baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Baza fiscală a unei datorii este valoarea sa contabilă diminuată cu orice sume ce vor fi deduse, în scopuri fiscale, în contul acestei datorii. În cazul veniturilor în avans, baza fiscală este egală cu valoarea contabilă a veniturilor în avans diminuată cu valoarea veniturilor ce nu vor fi impozabile în perioadele următoare.

Atunci când valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza sa fiscală, rezultă o diferență temporară impozabilă, deoarece beneficiile economice generate de recuperarea activului, adică beneficiile economice impozabile,

[36] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12

Scanned by CamScanner

depăşesc valoarea ce va fi permisă sub forma deducerilor în scopuri fiscale. Invers, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală, diferenţa temporară este deductibilă.

Valoarea contabilă a unei datorii va fi decontată în perioadele următoare prin intermediul unei ieşiri de resurse ce încorporează beneficii economice. Când resursele ies din entitate, o parte sau totalitatea valorii lor este deductibilă din profitul impozabil al exerciţiilor respective. Diferenţele favorabile ce apar între valoarea contabilă a datoriilor şi baza fiscală a acestora sunt deductibile. Eventualele diferenţe nefavorabile între valoarea contabilă şi baza de impozitare a datoriilor sunt considerate impozabile.

Exemple:

1. Entitatea a dat în funcţiune, începând cu 1 ianuarie 20X1, un utilaj în valoare de 15.000 u.m. Din punct de vedere contabil, utilajul se amortizează liniar pe 5 ani, cu valoare reziduală nulă. Amortizarea fiscală aferentă utilajului, în 20X1, este de 5.000 u.m. La 31.12.20X1, situaţia este următoarea:

Valoarea contabilă a utilajului	
15.000 – 3.000 =	12.000 u.m.
Baza fiscală a utilajului	
15.000 – 5.000 =	10.000 u.m.
Diferenţă temporară impozabilă	2.000 u.m.

2. La data bilanţului, entitatea are o creanţă privind dividendele de încasat de 4.000 u.m. Din punct de vedere fiscal, dividendele primite nu sunt impozabile.

Valoarea contabilă a creanţei	4.000 u.m.
Baza fiscală a creanţei[37]	4.000 u.m.

Nu există diferenţă temporară.[38]

3. La 31.12.20X1, entitatea a constituit un provizion pentru garanţii, în valoare de 9.000 u.m. Provizioanele sunt deductibile fiscal pentru 5.000 u.m.

Valoarea contabilă a datoriei	9.000 u.m.
Baza fiscală a datoriei	
9.000 – 4.000 =	5.000 u.m.
Diferenţă temporară deductibilă	4.000 u.m.

[37] Dacă beneficiile economice generate de entitate, în momentul recuperării activului, nu sunt impozabile, baza de impozitare este egală cu valoarea contabilă a activului respectiv.

[38] O analiză alternativă este aceea conform căreia creanţa privind dividendele de încasat are o bază fiscală nulă. Diferenţa temporară rezultată (4.000 u.m.) se impozitează însă cu o rată nulă.

Scanned by CamScanner

4. La 31.12.20X1, entitatea are o datorie faţă de furnizori, în valoare de 10.000 u.m. Plata furnizorilor nu are consecinţe fiscale.

Valoarea contabilă a datoriei	10.000 u.m.
Baza fiscală a datoriei	
10.000 – 0 =	10.000 u.m.

Nu există diferenţă temporară.

Recunoaşterea şi evaluarea impozitului pe profit

Impozitul exigibil al perioadei curente şi al exerciţiilor precedente trebuie să fie recunoscut ca datorie, în măsura în care el nu este plătit. Dacă suma deja plătită, în ceea ce priveşte perioada curentă şi cea precedentă, depăşeşte suma datorată pentru acele perioade, surplusul trebuie recunoscut ca activ (IAS 12.12.).

O datorie privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferenţele temporare impozabile, exceptând situaţia în care datoria de impozit amânat este generată de recunoaşterea iniţială a fondului comercial sau de recunoaşterea iniţială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacţie care nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal (IAS 12.15).

O creanţă privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferenţele temporare deductibile, în limita în care este probabil ca un beneficiu impozabil, asupra căruia vor putea să fie imputate aceste diferenţe temporare deductibile, să fie disponibil. Excepţie se face în cazul în care creanţa de impozit amânat este generată de recunoaşterea iniţială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacţie care nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal (IAS 12.24).

În plus, un activ de impozit amânat trebuie să fie contabilizat pentru reportul înainte de pierderi fiscale şi de credite de impozit neutilizate, în măsura în care este probabil să se dispună de beneficii impozabile viitoare, asupra cărora vor putea să fie imputate aceste pierderi fiscale şi credite de impozit neutilizate (IAS 12.34).

Datoriile şi creanţele privind impozitul amânat se determină prin multiplicarea diferenţelor temporare cu cotele de impozit ce se aşteaptă a fi aplicate în perioadele în care activul va fi realizat sau datoria va fi decontată, pe baza cotelor de impozit adoptate sau cvasiadoptate până la închiderea exerciţiului curent (IAS 12.47).

Exemple:

1. La începutul exerciţiului 20X1, s-a dat în funcţiune un utilaj în valoare de 100.000 u.m. În anul curent, amortizarea contabilă a fost 10.000 u.m., iar amortizarea fiscală, 15.000 u.m. Cota de impozit pe profit în vigoare în anul 20X1: 16%. Până la închiderea exerciţiului 20X1, nu au apărut reglementări privind modificarea cotei de impozit pentru exerciţiul viitor.

Scanned by CamScanner

La închiderea exercițiului 20X1, situația este următoarea:

Valoarea contabilă a utilajului	90.000 u.m.
Baza fiscală a utilajului	85.000 u.m.
Diferență temporară impozabilă	5.000 u.m.

Datoria de impozit amânat ce trebuie recunoscută în exercițiul 20X1:
16%x 5.000 = 800 u.m.

2. La 31.12.20X1, societatea a recunoscut un provizion de depreciere de 20.000 u.m. pentru un teren cu valoarea contabilă 100.000 u.m. Presupunem că, din punct de vedere fiscal, provizionul nu este deductibil. În decembrie 20X1, a apărut o reglementare conform căreia, începând cu 01.01.20X2, cota de impozit pe profit va crește de la 16% la 20%.

Valoarea contabilă a terenului	80.000 u.m.
Baza fiscală a terenului	100.000 u.m.
Diferență temporară deductibilă	20.000 u.m.

Activul de impozit amânat ce trebuie înregistrat în exercițiul 20X1:
20% x 20.000 = 4.000 u.m.

Impozitul amânat trebuie să fie contabilizat la venituri sau la cheltuieli și inclus în rezultatul exercițiului. Excepție se face în situația în care impozitul provine dintr-o tranzacție care este contabilizată direct la capitaluri proprii, în același exercițiu sau într-un exercițiu diferit, sau dintr-o combinare de întreprinderi (IAS 12.58).

Entitățile trebuie să compenseze o creanță privind impozitul amânat cu o datorie privind impozitul amânat dacă, și numai dacă, ele sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală, iar entitățile dispun de dreptul legal de a compensa activele privind impozitul curent cu datoriile privind impozitul curent (IAS 12.74).

Exemple:

1. Se cunosc următoarele informații privind entitatea M, la închiderea exercițiului 20X1:
- imobilizări corporale, cu valoare contabilă netă 3.000.000 u.m. și bază fiscală 2.820.000 u.m.;
- creanțe clienți, cu valoare brută de 650.000 u.m., provizion de depreciere a creanțelor de 50.000 u.m.; provizionul nu este deductibil fiscal;
- datorii privind amenzile 60.000 u.m.; amenzile nu sunt deductibile fiscal;
- cota de impozit pe profit: 16%;
- la începutul exercițiului 20X1, exista o datorie de impozit amânat de 6.000 u.m.

Scanned by CamScanner

Calculul diferenţelor temporare:

Informaţii	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferenţă temporară	
			impozabilă	deductibilă
Imobilizări corporale	3.000.000	2.820.000	180.000	–
Creanţe clienţi	600.000	650.000	–	50.000
Amenzi de plătit	60.000	60.000	–	–
Total diferenţe			180.000	50.000

Diferenţă temporară impozabilă netă = 180.000 – 50.000 u.m. = 130.000 u.m.

Datoria de impozit amânat la 31.12.20X1 = 130.000 x 16% = 20.800 u.m.

Datoria de impozit amânat existentă la deschiderea exerciţiului 20X1: 6.000 u.m.

Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrată în exerciţiul 20X1 = 20.800 – 6.000 = 14.800 u.m.

Cheltuieli cu impozitul amânat	=	Datorie de impozit amânat	14.800

2. Entitatea deţine un utilaj achiziţionat cu 90.000 u.m. Din punct de vedere contabil, utilajul se amortizează începând cu 1 ianuarie 20X1, liniar, pe trei ani. Amortizarea fiscală aferentă utilajului va fi de: 20.000 u.m., în 20X1, 30.000 u.m., în 20X2, respectiv 40.000 u.m., în 20X3. Cota de impozit pe profit: 16%.

Calculul diferenţelor temporare:

Informaţii	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferenţă temporară deductibilă
Valoarea utilajului la 1.01.20X1	90.000	90.000	
– Amortizarea anului 20X1	–30.000	–20.000	
= Valoarea utilajului la 31.12.20X1	60.000	70.000	10.000
– Amortizarea anului 20X2	–30.000	–30.000	
= Valoarea utilajului la 31.12.20X2	30.000	40.000	10.000
– Amortizarea anului 20X3	–30.000	–40.000	
= Valoarea utilajului la 31.12.20X3	–	–	–

La sfârşitul exerciţiului 20X1: creanţa de impozit amânat = 16% x 10.000= = 1.600 u.m.

Creanţă privind impozitul amânat	=	Venituri din impozitul amânat	1.600

Scanned by CamScanner

La sfârşitul exerciţiului 20X2: creanţa de impozit amânat = 16% x 10.000= = 1.600 u.m.; creanţa de impozit amânat existentă la deschiderea exerciţiului, 1.600 u.m.; impozit amânat ce trebuie înregistrat în exerciţiul curent, 0 u.m.

În anul 20X3: se resoarbe diferenţa temporară de 10.000 u.m.; se anulează creanţa de impozit amânat corespunzătoare.

Cheltuieli cu impozitul amânat	= Datorie de impozit amânat	1.600

Evaluarea creanţelor şi datoriilor privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecinţele fiscale ce vor decurge din modul în care entitatea anticipează, la data bilanţului, să recupereze valoarea contabilă a activelor sau să stingă datoriile sale (IAS 12.51).

Exemplu:

Entitatea deţine o imobilizare corporală cu valoarea contabilă de 50.000 u.m. şi baza fiscală 40.000 u.m. Presupunem că profiturile din vânzarea imobilizărilor se impozitează cu o cotă de 20%, iar pentru celelalte profituri se foloseşte o cotă de 16%.

Valoarea contabilă a imobilizării	50.000 u.m.
Baza fiscală a imobilizării	40.000 u.m.
Diferenţă temporară impozabilă	10.000 u.m.

În cazul în care entitatea intenţionează să procedeze la vânzarea imobilizării, datoria de impozit amânat va fi de 20% x 10.000, adică 2.000 u.m. Dacă, dimpotrivă, entitatea intenţionează să recupereze valoarea imobilizării prin utilizare, datoria de impozit amânat va fi 16% x 10.000, adică 1.600 u.m.

Creanţele şi datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate (IAS 12.53). Realizarea unei actualizări credibile a creanţelor şi datoriilor impune programarea detaliată a reluării fiecărei diferenţe temporare. În multe situaţii, o astfel de programare este foarte complexă sau chiar imposibilă. Permiterea actualizării ar avea ca rezultat creanţe şi datorii care nu ar putea fi comparate între entităţi. Din acest motiv, IAS 12 nu impune şi nici nu permite actualizarea creanţelor şi a datoriilor privind impozitul amânat.

Referenţialul contabil internaţional permite ca anumite active să fie reevaluate. În unele ţări, reevaluarea activelor nu afectează rezultatul impozabil al perioadei şi, în consecinţă, baza fiscală a activului nu se ajustează. Totuşi, recuperarea viitoare a valorii contabile va avea ca rezultat generarea unui flux de beneficii economice impozabile pentru entitate, iar suma ce va fi deductibilă în scopuri fiscale nu va coincide cu valoarea acestor beneficii economice. Diferenţa dintre valoarea contabilă a activului reevaluat şi baza sa fiscală reprezintă o

Scanned by CamScanner

diferenţă temporară şi dă naştere unei creanţe sau unei datorii de impozit amânat. Această creanţă sau datorie de impozit amânat se impută direct asupra capitalurilor proprii.

Exemple:

1. Se cunosc următoarele informaţii privind o categorie de imobilizări corporale:

Informaţii	Valoare contabilă	Bază fiscală
Valoarea imobilizărilor la 1.01.20X1	300.000	240.000
– Amortizarea în anul 20X1	(30.000)	(45.000)
= Valoarea imobilizărilor la 31.12.20X1	270.000	195.000

La 31.12.20X1, entitatea a procedat la reevaluarea acestei categorii de imobilizări, valoarea reevaluată fiind 360.000 u.m. Din punct de vedere fiscal, reevaluarea nu este recunoscută. Cota de impozit pe profit: 16%. La începutul exerciţiului 20X1, exista o datorie de impozit amânat de 9.600 u.m.

La 31.12.20X1:

Valoarea contabilă a imobilizărilor	360.000 u.m.
Baza fiscală a imobilizărilor	195.000 u.m.
Diferenţă temporară impozabilă	165.000 u.m.

Datoria de impozit amânat ce trebuie să existe la 31.12.20X1: 16% x x 165.000 = 26.400 u.m.

Datoria de impozit amânat existentă la deschiderea exerciţiului 20X1: 9.600 u.m.

Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrată în exerciţiul 20X1 = = 26.400 – 9.600 = 16.800 u.m.

Aceasta se va înregistra astfel:

- prin afectarea capitalurilor proprii: (360.000 – 270.000) x 16% = 14.400 u.m.
- prin afectarea cheltuielilor: (45.000 – 30.000) x 16% = 2.400 u.m.

%	=	Datorie de impozit amânat	16.800
Impozit recunoscut pe capitaluri proprii			14.400
Cheltuieli cu impozitul amânat			2.400

2. Entitatea prezintă la 31.12.20X1 următoarea situaţie privind activele şi datoriile[39]:

[39] Exemplu preluat din Feleagă N., Malciu L., 2004, Recunoaştere, evaluare şi estimare în contablitatea internaţională, Editura CECCAR.

Scanned by CamScanner

Active şi datorii	Valori contabile
Terenuri (1)	500.000
Clădiri (2)	250.000
Utilaje (3)	157.500
Instalaţii finanţate prin contracte de leasing financiar (4)	200.000
Clienţi (5)	182.500
Alte active (6)	2.500
Amenzi de plătit (7)	25.000
Datorii din contracte de leasing financiar	220.000
Alte datorii (6)	582.500

(1) Costul de achiziţie al terenului: 375.000 u.m. Terenul a fost reevaluat la sfârşitul anului 20X1. Operaţia de reevaluare a terenurilor nu este recunoscută fiscal.

(2) Baza fiscală este de 225.000 u.m. În anul 20X1, amortizarea contabilă aferentă clădirilor a fost de 30.000 u.m., iar amortizarea fiscală, de 25.000 u.m.

(3) Utilajele au un cost de achiziţie de 175.000 u.m. şi se amortizează începând cu 1 ianuarie 20X1. Din punct de vedere contabil, utilajele se amortizează liniar pe o durată de 10 ani. Din punct de vedere fiscal, se utilizează amortizarea accelerată pe o durată de 10 ani.

(4) În conformitate cu referenţialul contabil, s-au înregistrat cheltuieli cu dobânzile de 36.668 u.m. şi cheltuieli cu amortizarea, de 50.000 u.m. Redevenţa anuală de 72.000 u.m. a fost plătită la sfârşitul exerciţiului 20X1. Din punct de vedere fiscal, contractul este considerat leasing operaţional.

(5) Creanţele clienţi au o valoare brută de 200.000 u.m. Aceasta a fost corectată cu un provizion de depreciere de 17.500 u.m. Provizionul nu este deductibil fiscal.

(6) Posturile „alte active" şi „alte datorii" nu prezintă diferenţe între contabilitate şi fiscalitate.

(7) Amenzile nu sunt deductibile fiscal.

Rezultatul contabil înainte de impozitare, în exerciţiul 20X1, este de 214.583 u.m. Presupunem că în bilanţul de deschidere al exerciţiului 20X1 exista o datorie de impozit amânat de 6.167 u.m. Cota de impozit pe profit, 25%.

Scanned by CamScanner

Calculul diferenţelor temporare:

Active şi datorii	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferenţă temporară	
			impozabilă	deductibilă
Terenuri	500.000	375.000	125.000	–
Clădiri	250.000	225.000	25.000	–
Utilaje (*)	157.500	87.500	70.000	–
Instalaţii finanţate prin leasing	200.000	–	200.000	
Clienţi	182.500	200.000	–	17.500
Alte active	2.500	2.500	–	–
Amenzi de plătit	25.000	25.000	–	–
Datorii din contracte de leasing	220.000	–	–	220.000
Alte datorii	582.500	582.500	–	–
Total diferenţe			420.000	237.500

(*) Amortizarea contabilă anuală = 175.000/10 = 17.500 u.m. Valoarea contabilă netă, la 31.12.20X1 = 175.000 – 17.500 = 157.500 u.m. Amortizarea fiscală în exerciţiul 20X1 = 175.000 x 50% = 87.500 u.m. Baza fiscală = 175.000 – 87.500 = 87.500 u.m.

Diferenţe temporare impozabile nete = 420.000 – 237.500 = 182.500 u.m.

Datoria de impozit amânat la 31.12.20X1 = 182.500 x 25% = 45.625 u.m.

Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrată în numele exerciţiului 20X1 = 45.625 – 6.167 = 39.458 u.m. Aceasta se va înregistra astfel :

- prin afectarea capitalurilor proprii : 125.000 x 25% = 31.250 u.m.
- prin afectarea cheltuielilor: 39.458 – 31.250 = 8.208 u.m.

Această datorie se va înregistra astfel:

%	= Datorie de impozit amânat	39.458
Impozit recunoscut pe capitaluri proprii		31.250
Cheltuieli cu impozitul amânat		8.208

Entitatea trebuie să explice în note relaţia dintre cheltuiala cu impozitul şi rezultatul contabil, în una dintre următoarele variante:

- o reconciliere numerică între cheltuiala cu impozitul şi produsul dintre rezultatul contabil şi cota de impozit pe profit; sau
- o reconciliere numerică între cota medie de impozit pe profit şi cota aplicată (IAS 12.81).

Pentru a putea prezenta o asemenea reconciliere, este necesar calculul impozitului exigibil.

Scanned by CamScanner

Calculul impozitului exigibil:

Informaţii	Valori
Rezultatul contabil înainte de impozitare	214.583
+ Cheltuieli nedeductibile fiscal:	
Cheltuieli privind amortizarea clădirilor	30.000
Cheltuieli privind amortizarea utilajelor	17.500
Cheltuieli privind amortizarea instalaţiilor	50.000
Cheltuieli privind dobânzile pentru leasing financiar	36.668
Cheltuieli cu provizioane de depreciere a creanţelor	17.500
Cheltuieli cu amenzile	25.000
– Deduceri:	
Amortizarea fiscală pentru clădiri	25.000
Amortizarea fiscală pentru utilaje	87.500
Redevenţa pentru contractul de leasing operaţional	72.000
= Rezultat impozabil	206.751
Impozitul exigibil: 206.751 x 25%	51.688

Cheltuieli cu impozitul exigibil	= Datorie de impozit exigibil	51.688

Efectul impozitării asupra rezultatului contabil va fi:

(+)Cheltuieli cu impozitul exigibil	51.688 u.m.
(+)Cheltuieli cu impozitul amânat	8.208 u.m.
= Cheltuieli totale cu impozitul pe profit	59.896 u.m.

Reconciliere numerică între cheltuiala cu impozitul şi produsul dintre rezultatul contabil şi cota de impozit pe profit:

Rezultat contabil înainte de impozitare	214.583 u.m.
Rezultat contabil x 25%	53.646 u.m.
(+) Efectul fiscal al cheltuielilor definitiv nedeductibile (amenzi): 25.000 x 25%	6.250 u.m.
= Cheltuieli totale cu impozitul pe profit	59.896 u.m.

Reconciliere între cota medie şi cota aplicată:

Cota aplicată:	25%
(+) Ponderea efectului fiscal al diferenţelor permanente în rezultat: 6.250/214.583 =	2,912%
= Cotă medie	27,912%

Rezultat contabil x cotă medie: 214.583x27,912% = 59.896 u.m.

Scanned by CamScanner

IAS 37 *Provizioane, datorii și active contingente*

Standardul IAS 37 *Provizioane, datorii și active contingente* prescrie tratamentul contabil al provizioanelor, precum și al activelor contingente și datoriilor contingente. El a fost emis în septembrie 1998 și a suportat amendamente minore în 2013[40].

IAS 37 se aplică pentru provizioane, datorii și active contingente, cu unele excepții, când un alt standard impune sau permite tratamente contabile diferite, ca de *exemplu*:

- ✓ IAS 39 Instrumente financiare
- ✓ IAS 11 Contracte de construcții
- ✓ IAS 12 Impozit pe profit
- ✓ IAS 17 Leasing
- ✓ IAS 19 Beneficiile salariaților

Definiții

Un provizion reprezintă o datorie ce provine din operații trecute pentru care nu se cunosc însă cu exactitate mărimea și/sau scadența (IAS 37.10).

O datorie contingentă este:

- o obligație potențială, care rezultă din evenimente trecute și a cărei existență nu va fi confirmată decât prin realizarea (sau nu) a unuia sau a mai multor evenimente viitoare nesigure, ce nu sunt în totalitate sub controlul entității; sau
- o obligație actuală, ce rezultă din evenimente trecute, dar care nu este contabilizată, deoarece nu îndeplinește criteriile de recunoaștere a unui provizion (IAS 37.10).

Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau a mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate (IAS 37.10).

Recunoașterea provizioanelor, activelor contingente și datoriilor contingente

Un provizion trebuie recunoscut în momentul în care: (a) entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; (b) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și (c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației (IAS 37.14).

Obligația poate rezulta din dispoziții juridice (dintr-un contract, din dispoziții legale sau reglementare, din elemente de jurisprudență) sau din acțiunile

[40] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37

Scanned by CamScanner

entității atunci când, prin practici anterioare, prin politica sa făcută publică sau printr-o declarație, ea a indicat terților și, ca atare, le-a creat o speranță acestora, că își va asuma anumite responsabilități (obligație implicită).

Evaluarea provizioanelor

Valoarea provizionului trebuie să reprezinte cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligației actuale la data bilanțului (IAS 37.36). Pentru estimarea acestor costuri, se va ține cont de experiența unor tranzacții similare și, în unele cazuri, de opiniile unor experți independenți.

Exemple:

1. Entitatea oferă, prin contract, garanție pentru produsele vândute. Experiența arată că anual se returnează 5% din produsele vândute pentru reparații. Cheltuielile cu reparațiile sunt de 500 u.m/buc. Presupunem că în exercițiul financiar 20X1, entitatea a vândut 10.000 de unități de produs.

- Există o obligație prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: vânzarea produselor care dă naștere unei obligații legale.
- Este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu repararea produselor în perioada de garanție.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor cu repararea produselor: 10.000 x 5% x 500 = 250.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	250.000

2. O entitate din industria petrolieră a instalat o rafinărie, pe un teren închiriat. În contract se precizează că, la sfârșitul perioadei de închiriere, rafinăria va fi mutată într-o altă locație strategică, iar entitatea are obligația să restaureze vegetația. Se estimează că pentru mutarea rafinăriei și restaurarea vegetației sunt necesare cheltuieli de 40.000 u.m.

- Există o obligație prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: instalarea rafinăriei creează o obligație legală, deoarece contractul de licență prevede îndepărtarea acesteia.
- Este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu mutarea rafinăriei și restaurarea vegetației.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor cu mutarea rafinăriei și restaurarea vegetației: 40.000 u.m.

Conform prevederilor IAS 16, costurile estimate a se angaja cu scoaterea din funcțiune a imobilizărilor se încorporează în valoarea activelor imobilizate, dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a unui provizion.

Imobilizări corporale	=	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	40.000

Scanned by CamScanner

3. Entitatea are ca politică rambursarea contravalorii bunurilor returnate de către clienţii nemulţumiţi, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut în contract. Experienţa arată că, anual, sunt returnate produse a căror valoare reprezintă 1% din cifra de afaceri. În anul 20X1, cifra de afaceri a fost de 300.000 u.m.

- Există o obligaţie prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: vânzarea produselor – obligaţie implicită, deoarece politica anterioară a magazinului i-a făcut pe clienţi să spere că, în caz de nemulţumire, le va fi rambursată contravaloarea mărfurilor cumpărate.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: contravaloarea mărfurilor returnate.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a contravalorii bunurilor returnate: 1%x 300.000 = 3.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000

4. Entitatea M poluează mediul prin activităţile sale. În ţara în care îşi desfăşoară activitatea nu există o reglementare care să prevadă obligativitatea entităţilor poluante de a suporta costurile cu decontaminarea. Entitatea M a anunţat însă public că va proceda la decontaminare, de fiecare dată când provoacă daune mediului înconjurător. Se estimează costuri cu decontaminarea în valoare de 10.000 u.m.

- Există o obligaţie prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: contaminarea mediului – obligaţie implicită, deoarece prin anunţul făcut entitatea a creat terţilor aşteptarea că va proceda la decontaminarea mediului.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu decontaminarea.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de decontaminare: 10.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	10.000

Dacă provizionul ce trebuie estimat implică o gamă largă de elemente, se va ţine cont de ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilităţile de realizare ale fiecăruia. Această metodă statistică de evaluare poartă denumirea de „valoare previzionată". În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile şi probabilităţile de realizare ale acestora sunt egale, se va utiliza punctul de mijloc al intervalului (IAS 37.39).

Exemplu:

Entitatea acordă, prin contract, garanţie de un an tuturor bunurilor pe care le vinde. Statisticile arată că 75% din produsele vândute nu prezintă defecte, 20%

Scanned by CamScanner

prezintă defecte minore şi 5% prezintă defecte majore. Dacă toate produsele ar avea defecte minore, cheltuielile cu reparaţiile ar fi de 200.000 u.m. Dacă toate produsele ar avea defecte majore, cheltuielile cu reparaţiile ar fi de 3.000.000 u.m.

- Există o obligaţie prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: vânzarea produselor care dă naştere unei obligaţii legale.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu reparaţiile.
- Este necesar un provizion de 75% x 0 + 25% x 200.000 + 5% x 3.000.000 = = 200.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	200.000

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. Rata de actualizare utilizată trebuie să fie rata înainte de impozitare care să reflecte evaluările pe piaţă ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei (IAS 37.45). Rata de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile faţă de care estimările viitoarelor fluxuri de numerar au fost ajustate (IAS 37.47).

Exemplu:

La sfârşitul exerciţiului 20X1, entitatea a instalat sonde pe un câmp petrolier, pe care are dreptul să le exploateze timp de 5 ani. Prin contract, ea este obligată ca, la sfârşitul perioadei de exploatare, să îndepărteze sondele şi să restaureze vegetaţia. Se estimează că, pentru îndeplinirea obligaţiilor contractuale, sunt necesare cheltuieli de 300.000 u.m. Presupunem o rată de actualizare de 10%. La sfârşitul exerciţiului 20X1:

- Există o obligaţie prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut: instalarea sondelor creează o obligaţie legală, deoarece contractul prevede înlăturarea acestora şi restaurarea vegetaţiei.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu îndepărtarea sondelor şi restaurarea vegetaţiei.
- Este necesar un provizion pentru valoarea actualizată a costurilor estimate a se angaja cu îndepărtarea sondelor şi restaurarea vegetaţiei: 300.000/1,105 = = 186.276 u.m.

Imobilizări corporale	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	186.276

În cazul în care se estimează că o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii unui provizion vor fi rambursate de către o terţă parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că va fi primită, dacă societatea

Scanned by CamScanner

îşi onorează obligaţia. Rambursarea trebuie recunoscută ca un activ separat. Suma recunoscută pentru rambursare nu trebuie să depăşească valoarea provizionului (IAS 37.53).

În contul de profit şi pierdere, costurile legate de un provizion pot fi prezentate la valoarea acestuia diminuată cu suma recunoscută pentru rambursare (IAS 37.54).

Exemplu:

În exerciţiul 20X1 entitatea a vândut un model nou de autovehicule. După vânzare, s-au constatat defecţiuni grave la un anumit subansamblu. Entitatea a informat cumpărătorii asupra defecţiunilor şi s-a angajat să le repare gratuit. Cheltuielile cu reparaţiile sunt estimate la 500.000 u.m. Furnizorul subansamblului defect şi-a asumat responsabilitatea defecţiunii şi a decis să ramburseze entităţii suma de 300.000 u.m. pentru acoperirea cheltuielilor cu reparaţiile.

- Există o obligaţie prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut: angajamentul pe care entitatea şi l-a luat faţă de cumpărători de a remedia defecţiunile la sistemul de frânare – obligaţie implicită.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: cheltuielile cu reparaţiile.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor cu reparaţiile: 500.000 u.m. De asemenea, se contabilizează un activ pentru sumele pe care furnizorul sistemului de frânare s-a angajat să le ramburseze entităţii A: 300.000 u.m.

%	=	Provizioane	500.000
Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		pentru riscuri şi cheltuieli	200.000
Debitori diverşi			300.000

Aplicarea regulilor de recunoaştere şi evaluare a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli în cazuri particulare

IAS 37 tratează două cazuri particulare de provizioane şi anume: provizioanele pentru contracte deficitare şi provizioanele pentru restructurare.

În cazul în care un contract devine deficitar, se va constitui un provizion pentru obligaţia actuală corespunzătoare acestuia. Un contract este considerat deficitar atunci când costurile inevitabile implicate de îndeplinirea obligaţiilor contractuale sunt mai mari decât beneficiile economice estimate a fi obţinute din respectivul contract. Costurile inevitabile ale unui contract sunt reprezentate de valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului şi orice compensaţie sau penalizare, generată de neîndeplinirea contractului (IAS 37.68).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

La începutul exercițiului 20X1, entitatea a semnat un contract de închiriere a unei secții de producție, pentru o durată de 6 ani. Redevența anuală: 10.000 u.m. În contract se precizează că spațiul nu poate fi subînchiriat altui beneficiar, iar în caz de reziliere se vor plăti penalizări de 3.000 u.m., pentru fiecare an de neîndeplinire a contractului. La sfârșitul exercițiului 20X4, entitatea și-a mutat activitatea într-o secție nouă.

- Există o obligație prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut: semnarea contractului de închiriere care dă naștere unei obligații legale.
- Este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: redevențele aferente ultimelor două exerciții sau penalizările, în caz de reziliere a contractului.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a plăților inevitabile aferente contractului: 2 x 3.000 = 6.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	60.000

Un provizion pentru restructurare este constatat atunci când entitatea este angajată în mod irevocabil în restructurare. Acest fapt se întâmplă când:

- entitatea dispune de un plan detaliat pentru restructurare; și
- s-a demarat implementarea planului de restructurare sau caracteristicile acestuia au fost comunicate de asemenea manieră încât să inducă părților afectate (salariați, clienți și furnizori) așteptarea că entitatea va implementa procesul de restructurare (IAS 37.72).

Exemplu:

Pe 1 decembrie 20X1, Consiliul de Administrație decide ca, începând cu 1 ianuarie 20X2, entitatea să închidă fabricile dintr-o anumită zonă geografică. Pe 15 decembrie 20X1, s-a aprobat un plan detaliat pentru aplicarea acestei decizii. În zilele următoare, s-a procedat la informarea clienților și a personalului asupra procesului de restructurare. Se estimează că, pentru închiderea fabricilor, se vor angaja cheltuieli de 100.000 u.m.

- Există o obligație prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut: comunicarea deciziei de restructurare clienților și personalului – obligație implicită, deoarece induce așteptarea că unele fabrici vor fi închise.
- Este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: cheltuielile cu închiderea fabricilor.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor angajate de restructurare: 100.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	100.000

Scanned by CamScanner

Provizionul pentru restructurare va fi estimat doar pe baza costurilor directe generate de restructurare, şi anume, cele care îndeplinesc concomitent două condiţii: (i) sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; şi (ii) nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii întreprinderii (IAS 37.80).

Exemplu:

În exerciţiul 20X1, Consiliul de Administraţie a decis ca entitatea să renunţe la fabricarea unui produs şi să lanseze pe piaţă un produs nou. În planul de restructurare aprobat sunt prevăzute următoarele:

- indemnizaţii pentru concedierea unei părţi din salariaţi: 300.000 u.m.;
- cheltuieli cu achiziţia de instalaţii pentru fabricarea noului produs: 1.000.000 u.m.;
- cheltuieli cu recalificarea personalului în vederea utilizării noilor instalaţii: 30.000 u.m.;
- profituri estimate a se obţine din vânzarea instalaţiilor utilizate pentru fabricarea vechiului produs 60.000 u.m.;
- cheltuieli cu promovarea noilor produse: 20.000 u.m.

La sfârşitul exerciţiului 20X1, s-au anunţat public principalele caracteristici ale planului de restructurare. Acest anunţ a indus salariaţilor, clienţilor şi furnizorilor aşteptarea că societatea va implementa procesul de restructurare.

La 31.12.20X1:

- Există o obligaţie prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut: comunicarea deciziei de restructurare salariaţilor, clienţilor şi furnizorilor – obligaţie implicită, deoarece induce aşteptarea că procesul de restructurare va fi implementat.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: cheltuielile directe generate de restructurare.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor directe generate de restructurare: 300.000 u.m. (indemnizaţiile pentru concedierea salariaţilor).

Un provizion de restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele implicate de: recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare (30.000 u.m.); marketing (20.000 u.m.); sau investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie (1.000.000 u.m.). De asemenea, câştigurile din înstrăinarea preconizată a activelor (60.000 u.m.) nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului, chiar dacă vânzarea activelor este o componentă a restructurării.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	300.000

Scanned by CamScanner

Datorii contingente şi active contingente

Datoriile contingente şi activele contingente nu trebuie contabilizate. Ele fac însă obiectul informării în note. Astfel, entitatea trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor şi datoriilor contingente şi o estimare a efectelor financiare ale acestora. De asemenea, pentru datoriile contingente este necesar să se indice gradul de risc legat de suma sau momentul reducerii resurselor şi probabilitatea unei rambursări.

Exemple:

1. Pe 1 martie 20X1, entitatea garantează creditele bancare contractate de un partener comercial. La acea dată, situaţia financiară a partenerului era solidă. În cursul exerciţiului 20X2, situaţia financiară a partenerului se agravează, iar pe 25 decembrie 20X2, se declară falimentul. La 31.12.20X2, se estimează că sumele ce trebuie acoperite în numele partenerului sunt de 30.000 u.m.

La 31.12.20X1:

- Există o obligaţie actuală, ca rezultat al unui eveniment trecut: garantarea creditelor – obligaţie legală.
- Nu este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare, deoarece situaţia financiară a partenerului este solidă.
- Nu este necesară recunoaşterea unui provizion, dar există o datorie contingentă, pentru care trebuie furnizate informaţii în note.

La 31.12.20X2:

- Există o obligaţie actuală, ca rezultat al unui eveniment trecut: garantarea creditelor – obligaţie legală.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: resursele necesare acoperirii creditului garantat.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor necesare acoperirii creditului garantat: 30.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	30.000

2. În martie 20X1, entitatea a fost acţionată în instanţă de către mai multe persoane, fiind acuzată că a furnizat produse, care au provocat toxinfecţie alimentară persoanelor participante la un eveniment. La 31.12.20X1, avocaţii entităţii sunt de părere că aceasta nu va fi făcută responsabilă. La 31.12.20X2, ţinând cont de evoluţia procesului, avocaţii consideră că entitatea va fi făcută răspunzătoare şi va trebui să plătească despăgubiri în valoare de 500.000 u.m.

La 31.12.20X1:

- Pe baza datelor disponibile, se constată o obligaţie probabilă, a cărei existenţă nu va fi confirmată decât de decizia tribunalului.

Scanned by CamScanner

- Nu este necesar un provizion, dar există o datorie contingentă, pentru care trebuie furnizate informaţii în note.

La 31.12.20X2:

- Pe baza datelor disponibile, există o obligaţie prezentă.
- Este probabilă ieşirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: resursele necesare acordării despăgubirilor.
- Este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor necesare acoperirii despăgubirilor: 500.000 u.m.

Cheltuieli cu provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	= Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	500.000

3. În cursul exerciţiului 20X1, entitatea a acţionat în instanţă un concurent pentru utilizarea ilegală a unei licenţe. Tribunalul a decis că entitatea are dreptul la despăgubiri în valoare de 1.000 u.m. Concurentul a făcut recurs la o instanţă superioară. Până la închiderea exerciţiului 20X1, recursul nu a fost soluţionat.

La 31.12.20X1:

- Pe baza datelor disponibile, se constată un activ probabil a cărei existenţă nu va fi confirmată decât de decizia instanţei cu privire la recursul formulat de către concurent.
- Nu se poate recunoaşte un activ în bilanţ, deoarece decizia tribunalului ar putea să fie modificată de instanţa superioară, dar există un activ contingent pentru care trebuie prezentate informaţii în note.

IAS 17 *Leasing*

Standardul IAS 17 prescrie tratamentul contabil pentru leasing, atât din perspectiva locatarului, cât şi din perspectiva locatorului. El a fost adoptat de către organismul internaţional de normalizare în 1982, reemis în 1997 şi în 2001. A fost revizuit în 2003 şi a suportat numeroase amendamente, cele mai recente fiind în 2014.[41]

Definiţii şi clasificare

Un contract de locaţie este un acord prin care locatorul cedează locatarului, pentru o perioadă determinată, dreptul de utilizare a unui activ, în schimbul unei plăţi sau unei serii de plăţi.

Un contract de locaţie-finanţare este un contract de locaţie care are ca efect transferarea la locatar a cvasitotalităţii riscurilor şi avantajelor inerente proprietăţii unui activ. La sfârşitul contractului, poate să intervină sau nu transferul de proprietate.

[41] https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17

Scanned by CamScanner

Un contract de locaţie-exploatare este orice contract de locaţie care nu răspunde definiţiei unui contract de locaţie-finanţare.

Exemple de situaţii care, individual sau în combinaţie, conduc în mod normal la clasificarea unui contract în categoria locaţie-finanţare (IAS 17.10-11):

- contractul transferă proprietatea activului la locatar, la terminarea perioadei de locaţie;
- contractul conferă locatarului opţiunea de cumpărare a activului la un preţ, care ar trebui să fie, evident, mai mic decât valoarea sa justă, la care opţiunea să fie ridicată; altfel spus, încă de la începutul contractului, să existe certitudinea raţională că opţiunea va fi exercitată;
- durata contractului acoperă cea mai mare parte din durata de viaţă economică a activului, chiar dacă nu ar fi vorba de transferul de proprietate a acestuia;
- la începutul contractului, valoarea actualizată a plăţilor minimale, în numele locaţiei, se ridică cel puţin la cvasitotalitatea valorii juste a activului luat în locaţie-finanţare;
- activele luate în locaţie-finanţare au o natură specifică, astfel încât numai locatarul poate să le utilizeze, fără să le aducă modificări majore;
- dacă locatarul poate să rezilieze contractul de locaţie, pierderile suportate de locator, relative la reziliere, cad în sarcina locatarului;
- profiturile şi pierderile, care rezultă din variaţia valorii juste a valorii reziduale sunt în sarcina locatarului;
- locatarul are abilitatea de a urmări locaţia, pentru o a doua perioadă, prin intermediul unei redevenţe sensibil inferioare preţului pieţei.

Clasificarea contractului de locaţie se operează la începutul locaţiei. Dacă, la un moment dat, locatarul şi locatorul ar conveni să modifice dispoziţiile contractului de locaţie, altfel decât printr-o reînnoire a contractului, în aşa fel încât contractul ar fi fost clasificat în mod diferit dacă aceste modificări ar fi intervenit la începutul contractului de locaţie, acordul revizuit este considerat, pentru întreaga sa durată, un nou acord. Schimbările care afectează estimările (de exemplu, schimbările de estimare a duratei de viaţă economică sau a valorii reziduale a bunului închiriat) sau circumstanţele (de exemplu, dificultăţile locatarului) nu antrenează o nouă clasificare a contractului de locaţie pentru necesităţi contabile (IAS 17.13).

Contractele de locaţie-finanţare în situaţiile financiare ale locatarului

La începutul contractului de locaţie-finanţare, locatarul contabilizează un activ şi o datorie la cea mai mică valoare dintre valoarea justă a bunului şi valoarea actualizată a plăţilor minimale. Rata de actualizare trebuie să fie rata implicită a dobânzii referitoare la contractul de locaţie, dacă aceasta poate să fie determinată. În caz contrar, se va utiliza rata marginală de împrumut a locatarului (IAS 17.20).

Scanned by CamScanner

Plăţile în numele locaţiei trebuie să fie repartizate în două componente: cheltuiala financiară şi amortizarea soldului datoriei. Cheltuiala financiară trebuie să fie repartizată asupra diferitelor perioade acoperite de contractul de locaţie, astfel încât să se obţină o rată periodică a dobânzii de natură constantă, în numele fiecărei perioade, aplicabilă soldului datoriei referitoare la contractul de locaţie-finanţare (IAS 17.25).

Pentru fiecare exerciţiu contabil, un contract de locaţie-finanţare generează o cheltuială privind amortizarea activului şi o cheltuială financiară. Politica de amortizare a activelor primite în locaţie trebuie să fie coerentă cu cea aplicabilă activelor amortizabile, pe care le posedă locatarul, iar cheltuiala privind amortizările trebuie să fie calculată pe baza prevederilor standardelor IAS 16 *Imobilizări corporale* şi IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Dacă nu există o certitudine raţională ca locatarul să devină proprietarul activului la sfârşitul contractului de locaţie, activul trebuie să fie integral amortizat pe cea mai scurtă durată dintre durata de locaţie şi durata sa de utilitate. În caz contrar, activul se va amortiza pe durata sa de utilitate (IAS 17.27).

Se deduce că ritmurile de amortizare a activului şi a datoriei nu sunt decât rar identice, de unde mărimile nete ale celor două elemente bilanţiere nu vor mai fi identice, după începutul contractului de locaţie (IAS 17.29).

Contractele de locaţie-finanţare în situaţiile financiare ale locatorului

Pentru locator, operaţia generată de o locaţie-finanţare este tratată ca o operaţie de investiţii. El trebuie să contabilizeze, în bilanţul său, activele deţinute în virtutea contractului, şi să le prezinte în categoria creanţelor pentru mărimea corespunzătoare investiţiei nete (IAS 17.36).

Într-un contract de locaţie-finanţare, locatorul transferă cvasitotalitatea riscurilor şi avantajelor inerente proprietăţii legale; în consecinţă, el contabilizează încasările în numele locaţiei (redevenţele), repartizate în două componente: partea de recuperare a creanţelor şi veniturile financiare, pentru remunerarea investiţiei şi serviciilor sale (IAS 17.37).

Contabilizarea veniturilor financiare trebuie să se efectueze pe baza unei formule care să traducă o rată constantă de rentabilitate periodică, referitoare la investiţia netă reziduală a locatorului, aşa cum se prevede în contractul de locaţie-finanţare (IAS 17.39).

Plăţile în numele locaţiei, corespunzătoare exerciţiului, sunt imputate, excluzând costul serviciilor, asupra investiţiei brute care rezultă din contractul de locaţie, pentru a diminua atât creanţa imobilizată, cât şi veniturile financiare neachiziţionate (IAS 17.40).

Valorile reziduale estimate şi negarantate reţinute pentru calculul investiţiei brute a locatorului, într-un contract de locaţie, sunt revizuite în mod periodic. Dacă se constată o diminuare a valorii reziduale estimate negarantate, imputarea veniturilor asupra duratei contractului de locaţie este revizuită şi orice diminuare, în numele mărimilor deja constatate prin regularizare, este contabilizată imediat (IAS 17.41).

Scanned by CamScanner

Exemplu de contabilizare a operaţiilor care definesc un contract de locaţie-finanţare[42]

Între un locator şi un locatar se încheie un contract cu următoarele caracteristici:

- data semnării contractului: 30 iunie, exerciţiul N;
- durata contractului: 4 ani;
- obiectul contractului: un mijloc de transport;
- valoarea justă a mijlocului de transport: 55.020.000 u.m.;
- vărsământul iniţial: 12.000.000 u.m.;
- sunt prevăzute 16 redevenţe trimestriale, de 3.000.000 u.m. fiecare, achitabile în ultima zi a trimestrului;
- opţiunea de cumpărare se exercită la sfârşitul celui de-al patrulea an, iar preţul de vânzare-cumpărare, aferent opţiunii, este de 2.000.000 u.m.;
- valoarea reziduală a bunului este de 6.000.000 u.m.;
- valoarea reziduală negarantată: 6.000.000 – 2.000.000 = 4.000.000 u.m.

Calcule şi înregistrări în contabilitatea locatarului

Presupunem că locatarul a estimat pentru bunul primit în locaţie-finanţare o durată de utilitate de 6 ani şi un ritm de amortizare linear.

În vederea actualizării valorii plăţilor minimale, locatarul calculează o rată de actualizare egală cu rata implicită a dobânzii trimestriale.

Această rată, pe care o notăm cu i, se determină prin rezolvarea următoarei ecuaţii:

$$55.020.000 = 12.000.000 + \sum_{t=1}^{16} \frac{3.000.000}{(1+i)^t} + \frac{2.000.000}{(1+i)^{16}} + \frac{4.000.000}{(1+i)^{16}}$$

de unde i = 2,55%.

Pe baza ratei calculate, se determină valoarea actualizată a plăţilor minimale:

$$12.000.000 + \sum_{t=1}^{16} \frac{3.000.000}{1,0255^t} + \frac{2.000.000}{1,0255^{16}} = 52.349.824$$

Se constată că valoarea actualizată a plăţilor minimale este inferioară valorii juste şi, în consecinţă, ea va fi utilizată pentru înregistrarea, pe 30.06.N, a primirii mijlocului de transport şi a datoriei faţă de locator, referitoare la partea de capital (principalul datoriei totale).

Imobilizări corporale	= Datorii financiare	52.349.824

[42] Exemplu preluat din Feleagă L., Feleagă N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol 1, Editura Economică.

Scanned by CamScanner

Pe baza ratei dobânzii calculate se întocmeşte următorul tablou de amortizare a datoriilor faţă de locator:

Data fluxurilor	Fluxurile de trezorerie (1)	Dobânzi (2) = (4) x 2,55%	Rambursări privind capitalul datorat (3)=(1) – (2)	Capital rămas datorat (4) = (4) anterior – (3)
30.06.N	–	–	–	52.349.824
30.06.N	12.000.000	–	12.000.000	40.349.824
30.09.N	3.000.000	1.028.921	1.971.079	38.378.745
31.12.N	3.000.000	978.658	2.021.342	36.357.403
...	...	...	...	...
31.03.N+4	3.000.000	195.836	2.804.164	4.875.670
30.06.N+4	5.000.000	124.330	4.875.670	0
Total	62.000.000	9.650.176	52.349.824	

În vederea înregistrării plăţii redevenţelor, se vor lua, spre exemplificare, numai datele exerciţiului N:

Redevenţele plătite (inclusiv vărsământul iniţial):

12.000.000 + 3.000.000 + 3.000.000 = 18.000.000 u.m., din care:

- partea de capital (principalul, în care s-a inclus şi vărsământul iniţial):

  12.000.000 + 1.971.079 + 2.021.342 = 15.992.421 u.m.

- partea de dobânzi:

  1.028.921 + 978.658 = 2.007.579 u.m.

Plata redevenţelor aferente exerciţiului N (inclusiv vărsământul iniţial):

%	= Conturi la bănci	18.000.000
Datorii financiare		15.992.421
Cheltuieli privind dobânzile		2.007.579

Deoarece există o (cvasi)certitudine că locatarul va exercita opţiunea de cumpărare (preţul de cumpărare este semnificativ inferior valorii juste), amortizarea se va face pe durata de utilitate a imobilizării. Pentru exemplificare, se va înregistra numai amortizarea aferentă exerciţiului N.

Amortizarea aferentă exerciţiului N:

$$\frac{52.349.824 - 6.000.000}{6\ ani} x \frac{6\ luni}{12\ luni} = 3.862.485$$

Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale	= Amortizări privind imobilizările corporale	3.862.485

Scanned by CamScanner

Calcule şi înregistrări în contabilitatea locatorului

Locatorul a cumpărat bunul la valoarea justă de 55.020.000 u.m.

Locatorul nu beneficiază de aceleaşi avantaje privind bunul dat în locaţie-finanţare. Dar el nici nu îşi asumă riscurile legate de deţinerea bunului. Acesta nu figurează în bilanţul său, chiar dacă este proprietar. Sub aspect economic, locatorul trebuie să fie considerat un investitor care acordă, cu titlu de împrumut, o sumă de bani, remunerată şi rambursată prin redevenţele prevăzute în contract.

Plăţile minimale ale contractului, la care se adaugă valoarea reziduală negarantată a bunului, constituie investiţia brută a locatorului.

Investiţia netă se obţine prin actualizarea acestei sume cu rata implicită a dobânzii referitoare la contractul respectiv. În mod normal, investiţia netă corespunde valorii juste a bunului dat în locaţie-finanţare.

În exemplul nostru, investiţia netă se va înregistra astfel:

Creanţe imobilizate	= Conturi la bănci	55.020.000

Recuperarea investiţii nete se realizează prin încasarea avansului iniţial şi a redevenţelor periodice. Ca şi în cazul locatarului, redevenţele trebuie să fie descompuse pe două componente:

- recuperarea unei părţi din investiţia realizată;
- remunerarea investiţiei nete, care reprezintă un venit financiar.

Metoda aleasă trebuie să conducă la o rată a dobânzii constantă, aplicată la investiţia netă reziduală. În vederea descompunerii redevenţelor se calculează o rată a dobânzii egală cu rata de actualizare, care aduce valoarea actualizată a plăţilor minimale la nivelul investiţiei nete iniţiale. Această rată, pe care o notăm cu i, se obţine din rezolvarea ecuaţiei următoare:

$$55.020.000 = 12.000.000 + \sum_{t=1}^{16} \frac{3.000.000}{(1+i)^t} + \frac{2.000.000}{(1+i)^{16}}$$

de unde i = 1,7%.

Pentru descompunerea redevenţelor, se întocmeşte următorul tablou de amortizare a investiţiei nete:

Data fluxului	Fluxurile de trezorerie (încasări) (1)	Dobânzi (2) = (4) x 1.7%	Recuperări privind investiţia netă (3) = (1) – (2)	Investiţia netă reziduală (4) = (4) anterior – (3)
30.06.N	–	–	–	55.020.000
30.06.N	12.000.000	–	12.000.000	43.020.000
30.09.N	3.000.000	731.340	2.268.660	40.751.340
31.12.N	3.000.000	692.773	2.307.227	38.444.113
...	...	...	...	...
31.03.N+4	3.000.000	127.422	2.872.518	4.626.424
30.06.N+4	5.000.000	373.576	4.626.424	0
Total	62.000.000	6.980.000	55.020.000	–

Scanned by CamScanner

Redevenţele încasate în numele exerciţiului N (inclusiv vărsământul iniţial) sunt 12.000.000 + 3.000.000 + 3.000.000 = 18.000.000 u.m., din care:

- partea de recuperare a investiţiei, în care s-a inclus şi avansul:
  12.000.000 + 2.268.660 + 2.307.227 = 16.575.887 u.m.
- partea de dobânzi:
  731.340 + 692.773 = 1.424.113 u.m.

Încasarea redevenţelor aferente exerciţiului N (inclusiv vărsământul iniţial) se va înregistra:

Conturi la bănci	=	%	18.000.000
		Creanţe imobilizate	16.575.887
		Venituri din dobânzi	1.424.113

Contractele de locaţie-exploatare

În situaţiile financiare ale locatarului, plăţile, în numele contractului de locaţie (din care este dedus costul serviciilor de tipul asigurărilor şi întreţinerii), trebuie să fie contabilizate la cheltuieli, în contul de profit şi pierdere, pe o bază lineară, pe parcursul întregii durate a contractului de locaţie, exceptând situaţia în care o altă bază sistematică este mai adecvată eşalonării în timp a avantajelor pe care le va obţine utilizatorul, chiar dacă plăţile nu sunt efectuate pe această bază (IAS 17.33).

În situaţiile financiare ale locatorului, se prezintă activele, care fac obiectul contractelor de locaţie, conform naturii acestora (IAS 17.49). Veniturile din locaţie, aferente contractelor de locaţie simplă, trebuie să facă obiectul contului de profit şi pierdere şi să fie contabilizate linear, pe toată durata contractului, exceptând situaţia în care o altă bază sistematică este mai adecvată eşalonării în timp a diminuării avantajului obţinut din utilizarea activului închiriat (IAS 17.50).

Amortizarea activelor închiriate (date în locaţie) trebuie să se facă pe o bază coerentă cu politica aplicată de locator, pentru amortizarea activelor similare, conform standardului IAS 16 (IAS 17.53).

Exemplu de contabilizare a operaţiilor care definesc un contract de locaţie-exploatare

O entitate închiriază o clădire unui terţ, pe o durată de 5 ani. Contractul a fost semnat la 1 mai exerciţiul N. Chiriile sunt de 24.000 u.m. pe lună. Costul de achiziţie al imobilului este de 4.500.000 u.m., iar durata sa de utilitate (estimată de locator) este de 50 de ani.

Calcule şi înregistrări în contabilitatea locatarului

Locatarul va înregistra doar plăţile privind chiriile, în categoria cheltuielilor de exploatare. În anul N, chiriile sunt de: 24.000 x 8 luni = 192.000 u.m. şi vor genera următoarea înregistrare (la nivelul întregului exerciţiu):

Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	Conturi la bănci	192.000

Scanned by CamScanner

Calcule și înregistrări în contabilitatea locatorului

Locatorul evidențiază în continuare bunul dat în locație, în activul bilanțului său, și îl amortizează, pe durata sa de utilitate. Chiriile sunt contabilizate, în mod sistematic, la venituri din exploatare, pe durata contractului.

Încasarea chiriilor aferente exercițiului N:

Conturi la bănci	= Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	192.000

Amortizarea exercițiului N, aferentă imobilului dat în locație:

$$4.500.000 \times 2\% \times \frac{8\ luni}{12\ luni} = 60.000$$

Norma de amortizare a rezultat din relația 100/50 de ani = 2%.

Cheltuieli de exploatare privind amortizările	= Amortizarea imobilizărilor corporale	60.000

IFRS 16 *Leasing*

Standardul IFRS 16 prescrie tratamentul contabil al contractelor de leasing. Acesta a fost emis de către organismul internațional de normalizare în ianuarie 2016, urmând a se aplica de la 1 ianuarie 2019[43]. În momentul intrării sale în vigoare, se va abroga IAS 17.

IFRS 16 se aplică pentru contractele de leasing, cu mici excepții, când un alt standard impune sau permite tratamente contabile diferite, cum ar fi[44]:

- contracte de leasing privind explorarea sau utilizarea minereurilor, a petrolului, gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare;
- active biologice deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);
- aranjamente de concesiune de servicii (a se vedea IFRIC 12);
- licențele de proprietate intelectuală acordate de un locator în limitele domeniului de aplicare ale IFRS 15;
- contracte de acordare a licenței pentru active precum: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor (a se vedea IAS 38).

[43] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16
[44] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16

Scanned by CamScanner

Definiţii

Un contract este sau conţine leasing dacă oferă dreptul de a controla folosinţa activului respectiv.

Durata contractului de leasing reprezintă perioada de timp irevocabilă pentru care locatarul a contractat activul în leasing şi orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opţiunea de a continua sau încheia utilizarea activului în regim de leasing (IFRS 16.18).

Exemple:[45]

1. O entitate a creat un videoclip. În schimbul unei serii de redevenţe, ea autorizează diferite televiziuni din întreaga lume să difuzeze videoclipul muzical, pentru o perioadă de 10 luni.
2. O entitate încheie un contract cu un furnizor, pentru a achiziţiona toată energia produsă de o instalaţie electrică, timp de 10 ani. Contractul prevede că furnizorul nu poate folosi instalaţia pentru sine. Clientul are dreptul la toată energia produsă. Clientul emite instrucţiuni către furnizor cu privire la cantitatea şi momentul livrării. Dacă instalaţia nu produce energie pentru client, aceasta nu funcţionează. Furnizorul operează şi întreţine instalaţia zilnic.
3. O entitate încheie un contract cu un producător pentru a achiziţiona îmbrăcăminte ecologică pentru o perioadă de doi ani. Tipul, calitatea şi cantitatea de îmbrăcăminte sunt specificate în contract. Furnizorul deţine o singură fabrică. Clientul a contractat în mod substanţial toată capacitatea de producţie a fabricii.
4. Entitatea încheie un contract cu un proprietar de elicoptere, pentru o perioadă de patru ani. Contractul detaliază specificaţiile tehnice ale elicopterelor. Există restricţii contractuale şi legale în contractul semnat, care specifică locurile în care elicopterul poate zbura şi pasagerii pe care îi poate transporta. Furnizorul pune la dispoziţia clientului, pentru fiecare elicopter, un pilot şi un însoţitor de bord, pe care clientul nu îi poate înlocui. Furnizorul poate schimba elicopterele în orice moment pe parcursul perioadei de patru ani şi este responsabil dacă acestea nu funcţionează. Orice elicopter înlocuit trebuie să îndeplinească specificaţiile tehnice cuprinse în contract.
5. Entitatea pune la dispoziţia unui organizator de evenimente o limuzină, pe o perioadă de 3 ani. Limuzina este descrisă în contractul semnat şi furnizorul nu are dreptul de a o înlocui. Clientul decide unde anume va sta parcată şi pe unde va circula pe perioada celor 3 ani, respectând restricţiile impuse prin contract. Aceste restricţii previne riscul de furt şi de alte evenimente nedorite. Clientului îi este interzis să conducă limuzina sau să angajeze alt şofer pe perioada derulării contractului.
6. Un transportator semnează un contract cu o bancă pentru o săptămână, pentru deplasarea angajatilor acesteia de la Bucureşti la Buşteni, unde va avea loc un

[45] Exemplele sunt inspirate din Ghidul de implementare care acompaniaza IFRS 16.

Scanned by CamScanner

team building. Doar angajaţii băncii specificate în contract vor fi transportaţi pe perioada derulării contractului. În contract se precizează numărul maxim de kilometri care pot fi parcurşi. Clientul poate stabili viteza, ruta şi opririle. După terminarea team building-ului clientul nu mai poate folosi maşinile. Momentul plecării şi momentul sosirii la destinaţie sunt specificate în foaia de parcurs şi în contract.

7. O entitate semnează un contract pe o perioadă de cinci ani, cu un furnizor de internet. Clientul decide ce şi câte informaţii se vor transporta prin fibrele optice. În situaţia în care cablurile sunt deteriorate, furnizorul este responsabil să le repare.
8. Entitatea semnează un contract, pe o durată de 7 ani, cu un terţ, să folosească magazinul de sucuri naturale şi prăjituri de casă, care se află în cadrul unui complex comercial. Clientul poate folosi magazinul de sucuri naturale şi prăjituri de casă, iar furnizorul poate solicita clientului său relocarea într-un alt centru comercial similar. La începutul contractului nu se va întâmpla acest lucru. Clientul decide preţurile produselor, cantităţile de stocuri, accesul în incinta magazinului. Contractul solicită clientului să efectueze plăţi fixe către furnizor şi plăţi variabile, sub forma unui procent din vânzări. Cealaltă companie furnizează în schimb, conform contractului, servicii de pază şi securitate, de curăţenie şi publicitate.
9. O entitate producătoare de băuturi răcoritoare semnează un contract pe o durată de 5 ani, pentru a utiliza spaţiul dintr-un aeroport. În contract este stipulată suprafaţa ocupată de tonomat, care poate fi situat oriunde. Contractul nu conţine un leasing, deoarece nu există un activ identificabil. Contractul este încheiat pentru spaţiul din aeroport, şi acesta poate fi schimbat.

Recunoaştere

La începutul perioadei de leasing, un locatar va recunoaşte un activ (drept de utilizare) şi o datorie de leasing (IFRS 16.22).

Evaluarea iniţială a dreptului de utilizare

La începutul perioadei de leasing, un locatar va evalua dreptul de utilizare la cost (IFRS 16.23). Acesta va cuprinde:

- valoarea iniţială a datoriei de leasing;
- orice plăţi de leasing efectuate la sau înainte de data începerii perioadei de leasing, minus orice stimulente de închiriere primite;
- orice costuri directe iniţiale suportate de locatar;
- o estimare a costurilor suportate de locatar pentru dezmembrarea şi înlăturarea activului, restaurarea amplasamentului pe care se află.

Evaluarea iniţială a datoriei de leasing

La data de începere a contractului de leasing, un locatar va evalua datoria de leasing la valoarea actualizată a plăţilor de leasing care nu sunt plătite la

Scanned by CamScanner

acea dată. Plăţile de leasing se actualizează utilizând rata dobânzii implicită din contractul de leasing, dacă această rată poate fi determinată cu uşurinţă. Dacă această rată nu poate fi uşor determinată, locatarul utilizează rata marginală de împrumut a locatarului (IFRS 16.26).

Evaluarea ulterioară a dreptului de utilizare

După data începerii contractului, un locatar va evalua dreptul de utilizare folosind un model de cost.

Evaluarea ulterioară a datoriei de leasing

După data începerii contractului, un locatar va evalua datoria de leasing prin:

a) majorarea valorii contabile pentru a reflecta dobânda din leasing;
b) reducerea valorii contabile pentru a reflecta plăţile de leasing efectuate;
c) reevaluarea valorii contabile pentru a reflecta orice reevaluare sau modificările de leasing.

Exemplu: Valoarea justă a unui activ este 70.000 u.m. Termenul contractului de leasing este de 5 ani, plăţile de leasing sunt 10.000 u.m. pe an, valoarea reziduală negarantată care îi revine locatorului este de 40.000 u.m., iar costurile directe iniţiale ale locatorului sunt de 1.000 u.m. Rata implicită a dobânzii în contractul de leasing r se calculează după cum urmează:

$$70.000 + 1.000 = \sum_{t=1}^{5} \frac{10.000}{(1+r)^t} + \frac{40.000}{(1+r)^5},$$

unde r este 6.40% pe an.

Clasificarea contractelor de leasing

Clasificarea leasingului se realizează la începutul contractului şi se bazează pe măsura în care riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate a unui activ în regim de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilitatea de a se înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale şi a unor variaţii ale venitului datorate modificării condiţiilor economice. Beneficiile pot fi reprezentate de preconizarea unei activităţi profitabile pe durata vieţii economice a activului şi a unor câştiguri rezultate din creşterea valorii sau din realizarea valorii reziduale (IFRS 16.61).

Un leasing este clasificat drept leasing financiar dacă transferă în mod substanţial riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate (IFRS 16.62).

Un leasing este clasificat drept leasing operaţional dacă nu transferă în mod semnificativ riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate (IFRS 16.62).

Clasificarea unui leasing ca leasing financiar sau operaţional depinde mai curând de fondul economic al tranzacţiei decât de forma contractului (IFRS 16.63).

Scanned by CamScanner

Exemple de leasing financiar (IFRS 16.63):

(a) contractul de leasing transferă locatarului titlul de proprietate asupra activului până la sfârşitul duratei contractului de leasing;
(b) locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la începutul contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;
(c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
(d) la începutul contractului de leasing valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a activului în regim de leasing; şi
(e) activele care constituie obiectul contractului de leasing au un caracter atât de special, încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Reflectarea contractelor de leasing în situațiile financiare ale locatorilor

a) Contracte de leasing financiar

La începutul perioadei de leasing, locatorii trebuie să recunoască operațiunile de leasing financiar în bilanțurile lor ca niște creanțe în valoare egală cu investiția netă din contractul de leasing (IFRS 16.69).

Un locator trebuie să recunoască venitul financiar pe durata contractului de leasing, pe baza unui model care reflectă o rată periodică constantă de rentabilitate a investiției nete a locatorului în contractul de leasing (IFRS 16.75).

b) Contractele de leasing operațional

Un locator trebuie să recunoască plățile de leasing din leasingul operațional drept venituri, fie pe bază liniară, fie pe o altă bază sistematică. Locatorul aplică o altă bază sistematică dacă această bază este mai reprezentativă decât modelul în care beneficiază de utilizarea activului suport diminuat (IFRS 16.81).

c) Tranzacții de vânzare şi lease-back

O entitate trebuie să aplice cerințele pentru a determina momentul în care o obligație este satisfăcută în conformitate cu IFRS 15 pentru a stabili dacă transferul unui activ reprezintă o vânzare a acelui activ.

În cazul în care transferul unui activ de către vânzătorul-locatar îndeplineşte cerințele IFRS 15 să fie contabilizat ca o vânzare a activului:

(i) vânzătorul-locatar trebuie să evalueze dreptul de utilizare care decurge din lease-back în raport cu valoarea contabilă anterioară a activului, care se referă la dreptul de utilizare reținut de vânzător-locatar. În consecință, vânzătorul-locatar va recunoaşte numai valoarea oricărui câştig sau pierdere care se referă la drepturile transferate cumpărătorului-locator.
(ii) cumpărătorul-locator trebuie să contabilizeze achiziționarea activului implementând Standardele aplicabile în acest sens.

Scanned by CamScanner

În cazul în care transferul unui activ de către vânzătorul-locatar nu îndeplinește cerințele ca să fie recunoscut ca o vânzare, conform IFRS 15:

(i) vânzătorul-locatar continuă să recunoască activul transferat și trebuie să recunoască o datorie financiară egală cu rezultatul transferului. Contabilizarea se realizează în conformitate cu IFRS 9.

(ii) cumpărătorul-locator nu recunoaște activul transferat și recunoaște un activ financiar egal cu veniturile din transfer. Contabilizarea se realizează în conformitate cu IFRS 9.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații privind un contract de leasing:

	Datorie				Activ		
An	**Situație la începutul anului**	**Plăți de leasing**	**Rata 5%**	**Situație la sfârșitul anului**	**Situație la începutul anului**	**Amortizare**	**Situație la sfârșitul anului**
1	355.391	–	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378.352
2	373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336.313
3	339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294.274
4	303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252.235
5	266.474	(50.000)	10.823	227.297	252.235	(42.039)	210.196
6	227.297	(50.000)	8.865	186.162	210.196	(42.039)	168.157

La sfârșitul anului 6, datoria de leasing este de 186.162 lei. Cheltuiala cu dobânda este de 8.865 lei, iar activul de 168.157 lei. Locatarul reevaluează datoria de leasing la valoarea actualizată a plăților de 55.000 lei, cu o rată anuală de 6%, adică 378.174 lei. Locatarul crește datoria de leasing cu 192.012 = 378.174 – 186.162. Valoarea contabilă a activului este de 360.169 = 168.157 + 192.012.

	Datorie				Activ		
An	**Situație la începutul anului**	**Plăți de leasing**	**Rata 6%**	**Situație la sfârșitul anului**	**Situație la începutul anului**	**Amorti-zare**	**Situație la sfârșitul anului**
7	378.174	(50.000)	19.690	347.864	360.169	(40.019)	320.150
8	347.864	(50.000)	17.872	315.736	320.150	(40.019)	280.131
9	315.736	(50.000)	15.944	281.680	280.131	(40.019)	240.112
10	218.680	(50.000)	13.901	245.581	240.112	(40.019)	200.093
11	245.581	(55,000)	11.435	202.016	200.093	(40.019)	160.074
12	202.016	(55.000)	8.821	155.837	160.074	(40.019)	120.055
13	155.837	(55.000)	6.050	106.887	120.055	(40.019)	80.036
14	106.887	(55,000)	3.113	55.000	80.036	(40.018)	40.018
15	55.000	(55.000)	–	–	40.018	(40.018)	–

Scanned by CamScanner

Exemplu:

Locatarul semnează un contract de leasing pe 10 ani pentru 5.000 de metri pătrați de spații de birouri. La începutul anului 6, locatarul și locatorul sunt de acord să modifice contractul de închiriere, pentru a reduce plățile de leasing de la 100.000 de lei pe an la 95.000 de lei pe an. Rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu poate fi determinată. Rata la data de începere este de 6% pe an, iar la începutul anului 6 este de 7% pe an. Plățile anuale de leasing trebuie realizate la sfârșitul fiecărui an. La data efectivă a modificării (la începutul anului 6), locatarul evaluează datoria de leasing pe baza: (a) unui termen de leasing de cinci ani, (b) plăți anuale de 95.000 lei și (c) rata de împrumut de 7% pe an. Locatarul recunoaște diferența dintre valoarea contabilă a datoriei modificate (389.519 lei) și datoria de leasing imediat înainte de modificare (421.236 lei) sub forma unei ajustări de 31.717 lei.

IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor publice şi informaţiile de furnizat privind ajutorul guvernamental*

Standardul IAS 20 prescrie tratamentul contabil al subvențiilor publice. El a fost emis de către organismul internațional de normalizare în 1983, revizuit în 1994 și a suportat amendamente minore în 2008[46].

IAS 20 nu tratează problemele speciale care apar la contabilizarea subvențiilor guvernamentale în situațiile financiare, care reflectă efectele modificării prețurilor sau în informațiile suplimentare de natură similară; asistența guvernamentală care este acordată unei entități sub formă de beneficii disponibile la determinarea profitului impozabil sau care sunt determinate ori limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit; participarea guvernamentală la deținerea entității; și subvențiile guvernamentale tratate de IAS 41.

Definiții

Ajutorul public este o măsură luată de stat, destinată să asigure un avantaj economic specific unei entități sau unei categorii de entități, care răspunde anumitor criterii. Principala formă de ajutor public este *subvenţia publică*. Ea reprezintă transferuri de resurse în favoarea unei entități, dacă aceasta se conformează anumitor condiții legate de activitățile sale operaționale (IAS 20.3).

Scanned by CamScanner

Exemple:

1. La începutul exercițiului 20X1, guvernul a anunțat că în perioada 20X1-20X2 entitățile pot aplica pentru obținerea unei sume de 20.000 u.m. în vederea desfășurării de activități de folosire a deșeurilor reciclate în construcții civile. Entitățile trebuie să completeze o cerere, să transmită propunerea lor de proiect și să furnizeze documentele solicitate de guvern înainte de acordarea sumei. Sumele acordate de guvern pentru entitățile calificate reprezintă subvenții publice. De regulă, entitățile trebuie să îndeplinească anumite condiții pentru a beneficia de subvenții.
2. Entitatea primește gratuit de la guvern licențe netransferabile, care îi permit să pescuiască, timp de 3 ani, maxim 2 tone de calcan/an în Marea Neagră. Pescuirea unei cantități mai mari de calcan decât cea prevăzută de licență este aspru pedepsită. Licențele sunt acordate cu scopul de a reduce pescuitul ilegal și de a proteja resursa de calcan din Marea Neagră. Acordarea licențelor reprezintă o subvenție guvernamentală și impune condiții privind activitatea de pescuit a entității (timp de 3 ani nu se poate pescui o cantitate mai mare de 2 tone de calcan).
3. Pentru a încuraja entitățile să își extindă activitățile în anumite zone mai puțin dezvoltate, guvernul a decis să acorde sprijin financiar pentru fabricile care vor fi deschise în aceste zone începând cu 20X1. Guvernul condiționează acordarea banilor de funcționarea fabricilor în zona respectivă pentru o perioadă de cel puțin 5 ani. Ajutorul financiar acordat de guvern este o subvenție publică și este condiționat de deschiderea fabricii într-o anumită zonă și de continuarea afacerii cel puțin 5 ani.
4. Guvernul decide să privatizeze sistemul de ambulanță din București și publică condițiile pe care trebuie să le îndeplinească participanții la licitație. Presupunem că entitatea care a câștigat licitația are o licență exclusivă să furnizeze servicii de ambulanță în București pentru o perioadă de 3 ani și va obține venituri din facturarea serviciilor furnizate pacienților. Transferul licenței către entitatea câștigătoare nu reprezintă o subvenție publică. Deși entitatea respectivă trebuie să îndeplinească o serie de condiții prevăzute în caietul de sarcini, nu avem de-a face cu o subvenție publică, ci cu o licență de afaceri.

Subvențile publice pot îmbrăca mai multe forme: subvenții legate de active, subvenții legate de rezultat (subvenții de exploatare); și subvenții legate de active biologice (tratate în conformitate cu standardul IAS 41 *Agricultura*).

Recunoașterea subvențiilor publice

O subvenție publică nu poate fi contabilizată decât în cazul în care există o asigurare rezonabilă că:

- entitatea se va conforma condițiilor atașate subvenției; și
- subvenția va fi efectiv primită (IAS 20.7).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

În 20X1, entitatea primește gratuit de la guvern licențe transferabile care îi permit să pescuiască, timp de 5 ani, maxim 5 tone de peste/an în Dunăre. Dacă entitatea depășește cantitatea de 5 tone/an, licența nu va fi retrasă, dar ea va primi o amendă foarte mare. Deoarece licența nu este revocabilă, în 20X1, se îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea subvenției guvernamentale. În același timp, entitatea va recunoaște o imobilizare necorporală pentru licența primită și, doar în cazul în care pescuiește mai mult de 5 tone/an, provizionează amenda ce va fi plătită.

Contabilizarea subvenţiilor referitoare la active

Subvenţiile referitoare la active pot fi recunoscute la venituri în avans sau pot fi deduse din costul activului la a cărui finanţare contribuie (IAS 20.24).

În cazul în care subvenţiile sunt recunoscute ca venituri decalate în timp (venituri în avans), ele vor afecta contul de profit şi pierdere, în mod sistematic şi raţional, în funcţie de durata de utilitate a activului subvenţionat. Altfel spus, cum activele subvenţionate sunt amortizabile, în majoritatea cazurilor, integrarea subvenţiei la rezultate va depinde, în mod normal, de ritmul în care se consumă avantajele economice viitoare procurate de aceste bunuri, pentru a o conecta, în mod optim, la costurile corespunzătoare.

Exemplu:

La 30.06.20X1, entitatea obţine o subvenţie de 640.000 u.m., pentru a achiziţiona o imobilizare corporală, al cărei cost este de 1.600.000 u.m. şi care va fi amortizată conform metodei liniare pe o durată de 4 ani. Administraţia publică condiţionează acordarea subvenţiei de angajarea a minim 50 de persoane aflate în şomaj, pentru o durată minimă de un an.

Cheltuielile privind amortizările şi veniturile din subvenţii primite, ca şi incidenţa lor asupra rezultatului, se prezintă astfel:

Anul	Cheltuieli privind amortizarea (1)	Venituri din subvenţii primite (2)	Incidenţa asupra rezultatului (3) = (1) - (2)
20X1	–200.000	80.000	–120.000
20X2	–400.000	160.000	–240.000
20X3	–400.000	160.000	–240.000
20X4	–400.000	160.000	–240.000
20X5	–200.000	80.000	–120.000
Total	–1.600.000	640.000	–960.000

Scanned by CamScanner

În exerciţiul 20X1, vor fi operate următoarele înregistrări:

- achiziţia imobilizării corporale, la 30.06.20X1:

Imobilizări corporale	= Furnizori de imobilizări	1.600.000

- primirea subvenţiei pentru investiţii, la 30.06.20X1:

Subvenţii	= Venituri în avans	640.000

- înregistrarea cheltuielilor privind amortizările, la 31.12.20X1:

Cheltuieli cu amortizarea	= Amortizarea imobilizărilor	200.000

- virarea unei părţi din subvenţie la veniturile exerciţiului curent, la 31.12.N:

Venituri în avans	= Venituri din subvenţii	80.000

Atunci când activul subvenţionat nu este amortizabil, subvenţia nu trebuie, în mod normal, să fie raportată la rezultate. Excepţie face cazul în care subvenţia implică îndeplinirea anumitor obligaţii şi, ca atare, ea trebuie să fie repartizată asupra exerciţiilor care suportă costul de execuţie al obligaţiilor respective. De exemplu, o subvenţie pentru achiziţia unui teren, care a fost acordată numai cu condiţia construirii unui imobil pe acest teren, ar trebui să fie raportată asupra rezultatelor, pe durata de utilitate a imobilului (IAS 20.18).

În cazul în care se procedează la deducerea subvenţiilor din costul activului la a cărui finanţare ele participă, incidenţa asupra rezultatului este măsurată prin intermediul cheltuielilor privind amortizările, care se reduc în mod corespunzător.

Exemplu:

Fie datele din exemplul precedent. Prin deducerea subvenţiei, imobilizarea corporală va fi contabilizată la o valoare de 1.600.000 – 640.000 = 960.000 u.m. Utilizând aceeaşi metodă de amortizare, deprecierile anuale vor fi de:

- în exerciţiul 20X1: (960.000/40) x 6/12 = 120.000 u.m.
- în fiecare din exerciţiile 20X2 – 20X4: 960.000/4 = 240.000 u.m.
- în exerciţiul 20X5: (960.000/40) x 6/12 = 120.000 u.m.

Se poate constata că incidenţa asupra rezultatului este similară cu cea relevată de aplicarea primei metode.

Pentru exemplificare, în exerciţiul 20X1, vor fi operate următoarele înregistrări:

- achiziţia imobilizării, la 30.06.20X1:

Imobilizări corporale	= Furnizori de imobilizări	1.600.000

Scanned by CamScanner

- primirea subvenţiei pentru investiţii, la 30.06.20X1:

Subvenţii	=	Imobilizări corporale	640.000

- înregistrarea cheltuielilor privind amortizările, la 31.12.20X1:

Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor corporale	120.000

Contabilizarea subvenţiilor legate de rezultat (subvenţiilor de exploatare)

Subvenţiile legate de rezultat sunt prezentate fie sub formă de venituri în contul de profit şi pierdere, separat sau într-o rubrică generală, fie prin deducerea din cheltuielile de care sunt legate (IAS 20.29).

Exemplu:

La 15 septembrie20X1, entitatea obţine o subvenţie de 20.000 u.m., pentru finanţarea consumului de energie electrică în luna august 20X1. Factura privind consumul de energie pentru luna august 20X1 are o valoare de 50.000 u.m.

Dacă entitatea recunoaşte subvenţia la venituri, vor fi operate următoarele înregistrări:

- înregistrarea facturii de energie aferentă lunii septembrie 20X1:

Cheltuieli cu energia	=	Furnizori	50.000

- primirea subvenţiei de exploatare, la 15 septembrie 20X1:

Conturi curente la bănci	=	Venituri din subvenţii de exploatare	20.000

Dacă entitatea alege să deducă subvenţia din cheltuielile cu energia, vor fi operate următoarele înregistrări:

- înregistrarea facturii de energie aferentă lunii septembrie 20X1:

Cheltuieli cu energia	=	Furnizori	50.000

- primirea subvenţiei de exploatare, la 15 septembrie 20X1:

Conturi curente la bănci	=	Cheltuieli cu energia	20.000

O subvenţie publică, ce urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate, sau în scopul acordării unui ajutor imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaşte ca venit în perioada în care este primită. (IAS 20.22).

Scanned by CamScanner

Exemplu:

În exerciţiul 20X1, activitatea entităţii a fost grav afectată de inundaţii. Deoarece această entitate reprezintă un angajator important în zonă, administraţia locală i-a acordat o subvenţie în valoare de 40.000 u.m. Primirea subvenţiei generează un venit:

Conturi curente la bănci	=	Venituri din subvenţii de exploatare	40.000

Rambursarea subvenţiilor publice

O subvenţie publică, ce a devenit rambursabilă, trebuie să fie contabilizată ca o schimbare de estimare contabilă, conform standardului IAS 8 (IAS 20.32).

Exemplu:

În anul 20X2, administraţia publică a informat entitatea că, din motive întemeiate, este obligată să ramburseze integral subvenţia de 20.000 u.m. pentru consumul de energie pe care o primise în exerciţiul precedent. Indiferent de metoda pe care o utilizase entitatea pentru contabilizarea subvenţiei primite, rambursarea subvenţiei, în 20X2, generează următoarea înregistrare:

Cheltuieli cu energia	=	Conturi curente la bănci	20.000

Exemplu:

La 30.06.20X1, entitatea obţine o subvenţie de 640.000 u.m., pentru a achiziţiona o imobilizare corporală, al cărei cost este de 1.600.000 u.m. şi care va fi amortizată conform metodei liniare pe o durată de 4 ani. Presupunem că, în exerciţiul 20X2, entitatea este obligată să ramburseze 90% din subvenţia pentru active pe care o primise în exerciţiul precedent.

Dacă entitatea înregistrase în exerciţiul 20X1 subvenţia primită la venituri în avans, situaţia se prezintă astfel:

Subvenţia primită în exerciţiul 20X1: 640.000 u.m.
Subvenţia virată la venituri în exerciţiul 20X1: 80.000 u.m.
Subvenţia rămasă de virat: 560.000 u.m.
Subvenţia ce trebuie rambursată în 20X2: 640.000 x 90% = 576.000 u.m.
Cheltuiala generată de rambursarea subvenţiei 16.000 u.m.

Rambursarea subvenţiei, în exerciţiul 20X2, va genera următoarea înregistrare:

%	=	Conturi curente	576.000
Venituri în avans		la bănci	560.000
Alte cheltuieli de exploatare			16.000

Scanned by CamScanner

Dacă entitatea imputase, în exercițiul 20X1, subvenția primită asupra costului de achiziție al imobilizării, rambursarea subvenției, în exercițiul 20X2, va genera următoarea înregistrare:

Imobilizări corporale	=	Conturi curente la bănci	576.000

Circumstanțele care generează o rambursare a unei subvenții pentru investiții pot să impună luarea în considerare a unei deprecieri posibile a activului la noua sa valoare contabilă.

Scanned by CamScanner

IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*

Standardul IFRS 15 stabilește principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a raporta informații utile despre natura, valoarea, momentul și incertitudinile referitoare la venituri și la fluxurile de trezorerie care rezultă din contractele cu clienții. El a fost emis de către organismul internațional de normalizare în mai 2014 și va intra în vigoare la 1 ianuarie 2018, înlocuind standardul IAS 18[47].

IFRS 15 se aplică pentru venituri, cu mici excepții, când un alt standard impune sau permite tratamente contabile diferite, cum ar fi[48]:

- contracte de leasing (a se vedea IFRS 16 *Leasing*);
- contracte de asigurare care intră sub incidența lui IFRS 4 *Contracte de asigurare*;
- modificări ale valorii juste a activelor financiare și datoriilor financiare sau cedarea acestora (a se vedea IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*).

Definiții

Venitul reprezintă intrarea brută de beneficii economice pe parcursul perioadei, generate în cadrul desfășurării activităților obișnuite ale unei entități, atunci când această intrare are drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât creșterile legate de contribuțiile participanților la capitalurile proprii.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Un contract este o înțelegere între două sau mai multe părți, cu drepturile și obligațiile executorii aferente.

Recunoaștere

O entitate recunoaște un venit, parcurgând următorii pași:

Pasul 1: Identificarea contractelor încheiate cu clienții

Entitatea va contabiliza un contract cu clienții dacă sunt îndeplinite următoarele condiții (IFRS 15.9): contractul a fost aprobat de părțile contractante; pot fi identificate drepturile fiecărei părți în relație cu bunurile și serviciile transferate; pot fi identificate termenele de plată pentru bunurile și serviciile transferate; contractul are o substanță comercială; și este probabil ca entitatea să colecteze contraprestația la care este îndreptățită în schimbul bunurilor și serviciilor transferate clientului.

[47] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15
[48] https://www.iasplus.com/en/styeardards/ifrs/ifrs15

Scanned by CamScanner

Dacă un contract cu clienții îndeplinește de la început condițiile de recunoaștere prevăzute de IFRS 15, entitatea va reevalua încadrarea acestuia doar dacă există indicii cu privire la o schimbare semnificativă a faptelor și circumstanțelor inițiale. De exemplu, dacă abilitatea de plată a clientului se degradează semnificativ, entitatea va reanaliza în ce măsură mai este probabil să colecteze contraprestația la care va fi îndreptățită în schimbul bunurilor și serviciilor rămase a fi transferate clientului (IFRS 15.13).

Exemplu:

La sfârșitul anului 20X1, s-a semnat un contract, pe doi ani, privind construcția unui imobil care va reprezenta sediul social al clientului. Estimările inițiale au fost: preț de vânzare 400.000 u.m. și costuri totale 300.000 u.m. La sfârșitul anului 20X2, când gradul de avansare a lucrărilor este 60%, clientul solicită modificări care generează creșterea costurilor cu 50.000 u.m. și a prețului de vânzare cu 60.000 u.m. În acest caz, modificarea este tratată ca parte a contractului inițial, deoarece nu dă naștere unei obligații suplimentare. Costurile totale sunt revizuite la 350.000 u.m., iar prețul de vânzare la 460.000 u.m. Venitul total recunoscut până în prezent este revizuit în funcție de noile condiții.

Pasul 2: Identificarea obligației din contract

La începutul contractului, o entitate trebuie să evalueze bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un client și trebuie să identifice drept o obligație de executare fiecare promisiune de a transfera clientului fie un bun sau serviciu distinct, fie o serie de bunuri sau servicii distincte, care sunt în esență identice și care au același tipar de transfer către client (IFRS 15.22).

De regulă, un contract cu un client stipulează în mod explicit bunurile sau serviciile pe care o entitate promite să le transfere unui client. Totuși, obligațiile de executare identificate într-un contract cu un client nu trebuie limitate la bunurile sau serviciile stipulate explicit în acel contract. Uneori, contractele pot include promisiuni tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități, dacă, la momentul semnării contractului, acele promisiuni creează o așteptare validă din partea clientului că entitatea va transfera un bun sau un serviciu clientului (IFRS 15.24).

Exemplu:

Entitatea vinde produse pentru care acordă garanție timp de un an. Ea oferă însă clienților posibilitatea să achiziționeze separat încă doi ani de garanție. În acest caz, garanția achiziționată separat de către clienți reprezintă pentru entitate o obligație separată.

Pasul 3: Determinarea prețului tranzacției

O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului și practicile sale obișnuite de afaceri pentru a determina prețul tranzacției. Prețul tranzacției reprezintă valoarea contraprestației la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul, în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client, neincluzând

Scanned by CamScanner

sumele colectate în numele unor terţe părţi (IFRS 15.47). Preţul poate varia datorită unor reduceri, stimulente, bonusuri, penalităţi sau alte elemente similare (IFRS 15.51).

Exemplu:

Entitatea a încheiat un contract cu un client pentru vânzarea de mărfuri la un preţ de 100 u.m./bucată. În contract se precizează că pentru cantităţi mai mari de 500 de bucăţi, preţul unitar scade cu 10%. Entitatea vinde clientului 300 de bucăţi. Managerii estimează că, până la sfârşitul exerciţiului, se va depăşi pragul prevăzut de contract. În acest caz, venitul recunoscut de entitate este de 300 x 100 x (100% – 10%) = 27.000 u.m.

De asemenea, preţul trebuie ajustat pentru efectul valorii în timp a banilor, dacă respectivul contract conţine o componentă de finanţare semnificativă (IFRS 15.60).

În situaţia în care contraprestaţia oferită de client este nemonetară, aceasta este evaluată la valoarea justă (IFRS 15.66). Dacă entitatea nu poate determina valoarea sa justă, aceasta va fi estimată indirect prin referinţă la preţul de vânzare al bunurilor şi serviciilor promise clientului în schimbul contraprestaţiei (IFRS 15.67).

Pasul 4: Alocarea preţului tranzacţiei la obligaţiile din contract

În cazul în care un contract conţine mai multe obligaţii, entitatea trebuie să aloce preţul tranzacţiei fiecărei obligaţii, luând în considerare preţul individual al acesteia (IFRS 15.73). Se consideră că cea mai adecvată evidenţă pentru preţul fiecărei obligaţii în parte este preţul la care bunul sau serviciul este vândut separat de către entitate. Dacă acesta nu este disponibil, entitatea va trebui să îl estimeze utilizând inputuri observabile şi aplicând metode de estimare consecvente în circumstanţe similare.

Exemplu:

La începutul exerciţiului 20X1, entitatea încheie un contract cu un client pentru vânzarea de mărfuri M1 şi M2, la un preţ total de 100.000 u.m. Presupunem că entitatea vinde în mod frecvent mărfuri M1 şi, ca urmare, preţul acestora este direct observabil. Pentru mărfurile M2 preţurile nu sunt direct observabile, entitatea procedând la ajustarea preţului pieţei pentru estimarea lor. Preţurile separate estimate pentru cele două categorii de mărfuri sunt:

Mărfuri M1	65.000
Mărfuri M2	45.000
Total	110.000

Entitatea acordă o reducere de 10.000 u.m. care este alocată între cele două categorii de mărfuri, proporţional cu preţul lor de vânzare. În concluzie, preţul de vânzare de 100.000 u.m. este alocat între cele două categorii de mărfuri astfel:

Mărfuri M1	65.000/110.000 x 100.000 = 59.091 u.m.
Mărfuri M2	45.000/110.000 x 100.000 = 40.909 u.m.

Scanned by CamScanner

Pasul 5: Recunoaşterea venitului pe măsură ce entitatea satisface obligaţia

O entitate recunoaşte venituri atunci când (sau pe măsură ce) aceasta îndeplineşte o obligaţie de executare prin transferul unui bun sau al unui serviciu promis (adică un activ) către un client. Un activ este transferat atunci când (sau pe măsură ce) clientul obţine controlul asupra lui (IFRS 15.31).

O obligaţie poate fi satisfăcută la un moment dat sau de-a lungul unei perioade de timp. Se consideră că o obligaţie este satisfăcută şi venitul este recunoscut de-a lungul unei perioade de timp dacă este îndeplinită cel puţin una din următoarele condiţii (IFRS 15.35):

- clientul primeşte şi consumă beneficiile prestării efectuate de entitate pe măsură ce aceasta prestează;
- prestarea efectuată de entitate dă naştere sau majorează valoarea unui activ, care este controlat de client pe măsură ce acesta este creat sau valoarea sa este majorată;
- prestarea efectuată de entitate nu creează un activ care are o utilizare alternativă pentru entitate şi entitatea are dreptul la plată pentru prestarea efectuată până în prezent.

Dacă o obligaţie nu este satisfăcută pe parcursul unei perioade de timp, entitatea trebuie să determine momentul în care are loc transferul controlului activului către client. În acest sens, se va ţine cont de factori precum (IFRS 15.38):

- entitatea are dreptul actual de a solicita plata pentru activ;
- clientul are proprietatea legală asupra activului;
- entitatea a transferat către client posesia fizică a activului;
- clientul este expus la riscuri şi avantaje semnificative aferente proprietăţii activului;
- clientul a acceptat activul.

Costurile contractuale

O entitate trebuie să recunoască drept un activ costurile marginale ale obţinerii unui contract cu un client dacă entitatea preconizează să recupereze aceste costuri. Costurile marginale ale obţinerii unui contract sunt acele costuri pe care le suportă o entitate pentru a obţine un contract cu un client, pe care nu le-ar fi suportat dacă nu ar fi obţinut contractul, ca de exemplu, un comision de vânzare (IFRS 15.91).

În cazul în care costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client nu intră sub incidenţa unui alt standard, ele se recunosc în activ dacă sunt corelate direct cu un contract, generează sau sporesc resursele entităţii şi se preconizează că vor fi recuperate.

Exemple de costuri corelate direct cu un contract:

- forţa de muncă directă (de exemplu, salariile şi remuneraţiile săptămânale ale angajaţilor care vor presta serviciile promise direct clientului);
- materialele directe (de exemplu, stocurile folosite pentru a presta serviciile promise unui client);
- alocările costurilor corelate direct cu contractul sau cu activităţi aferente contractului (de exemplu, costurile cu administrarea şi supravegherea contractului, asigurarea şi amortizarea instrumentelor şi echipamentelor utilizate pentru îndeplinirea contractului);
- costurile care îi pot fi imputate explicit clientului conform contractului; şi
- alte costuri care sunt suportate numai pentru că o entitate a încheiat contractul respectiv (de exemplu, plăţi către subcontractanţi).

Scanned by CamScanner

Bibliografie

Feleagă, L.; Feleagă, N., 2007, Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională, vol 1-2, Editura Economică

Feleagă, N.; Ionaşcu, I., 1998, Tratat de contabilitate financiară, vol 2, Editura Economică

Feleagă, N.; Malciu, L, 2004, Recunoaştere, evaluare şi estimare în contablitatea internaţională, Editura CECCAR

IASB, 2017, IFRS® Standards (Blue Book) Consolidated without early application, IFRS Foundation

Malciu, L.; Feleagă, N., 2005, Reformă după reformă: Contabilitatea din România în faţa unei noi provocări, vol. 1, Editura Economică

Nobes, C., 2006, The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda. Accounting and Business Research, 36(3), 233-245

Raffournier, B.; Haller, A.; Walton, P., 1997, Comptabilité internationale, Vuibert

Raffournier, B., 2012, Les normes comptables internationales (IFRS), 5e édition, Economica

https://www.bdo.global

https://www.iasplus.com

Scanned by CamScanner